

# **ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Суми – 2016

УДК 657(075.8)  
ББК 65.052.2я73  
С33

Рекомендовано до друку вченою радою Сумського державного університету. Протокол № 5 від 10.11.2016 р.

Рецензенти:

І.О. Школьник, д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансів,  
банківської справи і страхування ННІ БТ «УАБС» СумДУ;  
А.А. Пилипенко, д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського  
обліку Харківського національного економічного університету імені  
Семена Кузнеця;  
О.П. Славкова, д.е.н., доцент, завідувач кафедри бухгалтерського  
обліку Сумського національного аграрного університету

Автори:

Бурденко І.М., к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і  
оподаткування ННІ БТ «УАБС» СумДУ;  
Гольцова С.М., к.е.н., доцент;  
Макаренко І.О., к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і  
оподаткування ННІ БТ «УАБС» СумДУ;  
Савченко Т.Г., д.е.н., завідувач кафедри бухгалтерського обліку і  
оподаткування ННІ БТ «УАБС» СумДУ;  
Серпенінова Ю.С., к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і  
оподаткування ННІ БТ «УАБС» СумДУ.

Серпенінова Ю.С.

Основи бухгалтерського обліку : навчальний посібник / [Бурденко І.М.,  
Гольцова С.М., Макаренко І.О., Савченко Т.Г., Серпенінова Ю.С.] ; За заг.  
ред. Серпенінової Ю.С. – Суми : Видавництво «Винниченко М.Д.», 2016. –  
266 с.

ISBN 978-966-1569-26-2

Навчальний посібник призначений для студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей. Матеріал викладено у вісімнадцяти темах, що в сукупності дають цілісне уявлення про місце і роль бухгалтерського обліку в системі господарського обліку, розкривають сутність предмета і методу бухгалтерського обліку, базові аспекти обліку основних господарських процесів, а також основи організації національної системи обліку та складання фінансової звітності. Кожна тема супроводжується практичними прикладами та упорядкованим набором контрольних запитань, що дає змогу отримати комплексні знання та практичні навички.

ББК 65.052.2я73

ISBN 978-966-1569-26-2

© Бурденко І.М., Гольцова С.М.,  
Макаренко І.О., Савченко Т.Г.,  
Серпенінова Ю.С., 2016  
© Видавництво «Винниченко М.Д.»,  
2016

## **ЗМІСТ**

### **ВСТУП**

### **РОЗДІЛ І. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: ЗАГАЛЬНА ТЕОРІЯ**

#### **ТЕМА 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ ГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО СУТНІСТЬ І ХАРАКТЕРИСТИКА**

- 1.1. Поняття та види господарського обліку
- 1.2. Сутність бухгалтерського обліку та характеристика його видів
- 1.3. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

#### **ТЕМА 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

- 2.1. Роль бухгалтерського обліку в сучасній системі управління суб'єктом господарювання, його основні завдання
- 2.2. Функції бухгалтерського обліку
- 2.3 Користувачі облікової інформації та їхні інформаційні потреби
- 2.4. Вимірники, що застосовуються в бухгалтерському обліку

#### **ТЕМА 3. ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

- 3.1. Загальна характеристика предмета бухгалтерського обліку
- 3.2. Активи підприємства та їх класифікація
- 3.3. Пасиви підприємства та їх класифікація
- 3.4. Загальна характеристика методу бухгалтерського обліку

#### **ТЕМА 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС**

- 4.1. Поняття та структура бухгалтерського балансу
- 4.2. Класифікація бухгалтерських балансів

4.3. Зміст активу балансу

4.4. Зміст пасиву балансу

4.5. Вплив господарських операцій на стан балансу. Типи балансових змін

## **ТЕМА 5. РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС**

5.1. Призначення бухгалтерських рахунків

5.2. Поняття активних, пасивних і активно-пасивних рахунків. Визначення оборотів і кінцевого залишку (сальдо) на рахунку

5.3. Подвійний запис на рахунках. Кореспонденція рахунків

5.4. Рахунки синтетичного і аналітичного обліку, їх взаємозв'язок

5.5. Узагальнення даних поточного обліку. Зміст та призначення оборотних відомостей

5.6. Зв'язок між рахунками і балансом

## **ТЕМА 6. КЛАСИФІКАЦІЯ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

6.1. Значення і ознаки класифікації рахунків

6.2. Класифікація рахунків за економічним змістом

6.3. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

6.4. Принципи побудови плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств

## **ТЕМА 7. ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ: ДОКУМЕНТАЦІЯ Я В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ**

7.1. Суть і значення документів

7.2. Класифікація документів

7.3. Вимоги до змісту й оформлення документів

7.4. Поняття та етапи документообігу. Графіки документообігу

7.5. Поняття електронних документів та електронного документообігу

## **ТЕМА 8. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

- 8.1. Інвентаризація: її значення, завдання та види
- 8.2. Порядок проведення інвентаризації та виявлення її результатів
- 8.3. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей
- 8.4. Відображення результатів інвентаризації в обліку

## **ТЕМА 9. ВАРТІСНЕ ВИМІРЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ**

- 9.1. Оцінка як система вартісного вимірювання: поняття, значення, методи
- 9.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку
- 9.3. Класифікація витрат виробництва

## **ТЕМА 10. ОБЛІКОВА РЕЄСТРАЦІЯ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

- 10.1. Поняття та класифікація облікових реєстрів
- 10.2. Способи виправлення помилкових записів у документах
- 10.3. Поняття форм обліку. Вимоги до форм обліку
- 10.4. Принципи побудови, переваги та недоліки меморіально-ордерної форми обліку
- 10.5. Сутність журнально-ордерної форми обліку, переваги та недоліки
- 10.6. Поняття комп'ютерної та інших форм обліку
- 10.7. Поняття простої і спрощеної форми обліку

## **РОЗДІЛ II. ОБЛІК ОСНОВНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ**

### **ТЕМА 11. ОБЛІК ПРОЦЕСУ СТВОРЕННЯ ПІДПРИЄМСТВА, ФОРМУВАННЯ ТА ЗМІНИ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ**

- 11.1. Завдання обліку при створенні підприємства
- 11.2. Види власного капіталу
- 11.3. Порядок формування статутного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм
- 11.4. Облік формування статутного капіталу
- 11.5. Облік змін розміру статутного капіталу
- 11.6. Облік капіталу в дооцінках
- 11.7. Облік резервного капіталу
- 11.8. Облік вилученого капіталу

## **ТЕМА 12. ОБЛІК ПРОЦЕСУ ПРИДБАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА**

- 12.1. Характеристика процесу придбання та завдання обліку
- 12.2. Поняття податку на додану вартість
- 12.3. Облік придбання необоротних активів
- 12.4. Порядок нарахування амортизації та її відображення в обліку
- 12.5. Облік придбання запасів
- 12.6. Поняття транспортно-заготівельних витрат та їх відображення в обліку
- 12.7. Облік використання запасів

## **ТЕМА 13. ОБЛІК ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАННЯ РОБІТ ТА НАДАННЯ ПОСЛУГ**

- 13.1. Характеристика процесу виробництва та завдання обліку
- 13.2. Характеристика видів виробництв
- 13.3. Порядок формування виробничої собівартості
- 13.4. Відображення в обліку виробничих витрат
- 13.5. Загальновиробничі витрати: склад, порядок розподілу та відображення в обліку
- 13.6. Облік готової продукції

## **ТЕМА 14. ОБЛІК ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАННЯ РОБІТ І ПОСЛУГ**

- 14.1. Характеристика процесу реалізації та завдання обліку
- 14.2. Формування та відображення в обліку собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
- 14.3. Відображення в обліку виручки від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг)

## **ТЕМА 15. ВИЗНАЧЕННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ**

- 15.1. Визначення та визнання витрат
- 15.2. Склад витрат
- 15.3. Відображення витрат в обліку
- 15.4. Визначення та визнання доходів
- 15.5. Класифікація доходів
- 15.6. Відображення доходів в обліку
- 15.7. Порядок визначення та відображення в обліку фінансових результатів

## **РОЗДІЛ III. ОРГАНІЗАЦІЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ**

### **ТЕМА 16. ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

- 16.1. Поняття та класифікація бухгалтерської звітності
- 16.2. Характеристика форм фінансової звітності
- 16.3. Якісні характеристики фінансової звітності підприємства
- 16.4. Основи підготовки та складання фінансової звітності
- 16.5. Відповідальність за складання та подання фінансової звітності.

Терміни зберігання фінансової звітності

16.6. Особливості переходу українських підприємств до складання звітності за міжнародними стандартами

## **ТЕМА 17. МІЖНАРОДНА СТАНДАРТИЗАЦІЯ Й ГАРМОНІЗАЦІЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ**

17.1. Сутність і необхідність стандартизації в системі бухгалтерського обліку та звітності

17.2. Процеси конвергенції облікових систем різних країн світу

17.3. Гармонізація національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними стандартами

## **ТЕМА 18. ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

18.1. Класифікація сучасних облікових моделей

18.2. Процес формування облікової інформації на підприємстві

18.3. Економічна сутність принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

18.4. Практичне застосування принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності

18.5. Принципи оцінки незалежних оцінювачів.

## **СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ**

## ВСТУП

Стрімкий розвиток міжнародних зв'язків та поява нових господарських структур різних організаційно-правових форм обумовлюють підвищення значущості бухгалтерського обліку як складової економічної інформації. Для ефективного управління підприємством на всіх рівнях необхідна інформація про наявність і використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, власний капітал, зобов'язання і фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані бухгалтерського обліку.

На основі даних бухгалтерського обліку формується фінансова звітність, яка надає інформацію про фінансово-майновий стан підприємства та результати його діяльності. У подальшому на основі систематизації, групування й аналізу даних фінансової звітності узагальнюється інформація в масштабі галузей економіки і народного господарства країни на макрорівні. Наявність господарських зв'язків на різних рівнях управління підприємством зумовлює розширення кола користувачів облікової інформації, обумовлює потребу постійного удосконалення бухгалтерського обліку.

Вищезазначене обумовлює важливість вивчення теоретичних основ бухгалтерського обліку, тобто змісту основних понять і категорій, принципів організації бухгалтерського обліку, розуміння яких становить невід'ємну умову подальшого опанування практичних питань бухгалтерського обліку. Отже, першочергове значення для успішного опанування облікових дисциплін, безперечно, має вивчення теоретичних засад ведення бухгалтерського обліку.

Навчальний посібник буде корисним не лише для студентів спеціальності «Облік і оподаткування», але і для студентів інших економічних спеціальностей, які вивчають дисципліну «Бухгалтерський облік».

Навчальний посібник складається з трьох логічно побудованих розділів, які викладено у вісімнадцяти темах. У першому розділі розглядається загальна характеристика бухгалтерського обліку, його

предмет і методи бухгалтерського обліку. Другий розділ присвячено теоретичним і практичним засадам відображення в обліку основних господарських процесів – починаючи від створення підприємства і до складання фінансової звітності. Третій розділ характеризує основи організації національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. До кожної теми у навчальному посібнику наведені практичні приклади та контрольні запитання, що дозволить закріпити на практиці отримані теоретичні знання.

Після засвоєння теоретичного і практичного матеріалу навчального посібника студент повинен знати:

- основні положення і вимоги Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- склад і характеристику активів і пасивів;
- елементи методу бухгалтерського обліку та їх взаємозв'язок;
- характеристику основних господарських процесів;
- основи складання і подання фінансової звітності;
- принципи ведення бухгалтерського обліку в Україні;
- основи міжнародної стандартизації та гармонізації національної системи обліку.

Після засвоєння матеріалу навчального посібника студент повинен уміти:

- використовувати норми й окремі положення нормативно-законодавчих актів у практичних ситуаціях ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;
- складати кореспонденції рахунків за фактами господарських операцій, використовуючи План рахунків бухгалтерського обліку;
- визначати фінансовий результат основної діяльності підприємства;
- складати бухгалтерський баланс підприємства.

Навчальний посібник призначений для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, а також для тих, хто самостійно опановує бухгалтерський облік.

# РОЗДІЛ I

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: ЗАГАЛЬНА ТЕОРІЯ

### ТЕМА 1

#### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ ГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО СУТНІСТЬ І ХАРАКТЕРИСТИКА

- 1.1. Поняття та види господарського обліку
- 1.2. Сутність бухгалтерського обліку та характеристика його видів
- 1.3. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

##### **1.1. Поняття та види господарського обліку**

На будь-якому підприємстві прийняття управлінських рішень здійснюється на основі інформації про діяльність підприємства, його фінансовий і майновий стан. Таку інформацію забезпечує система господарського обліку шляхом спостереження, вимірювання і реєстрації даних про діяльність підприємства. Спостереження дозволяє встановити різноманітні явища, з яких складається господарська діяльність. Отримана інформація вимагає вимірювання, тобто вираження в числових показниках, які необхідно реєструвати в певній системі, групуючи для отримання підсумкових показників господарської діяльності.

*Господарський облік* – це процес спостереження, збирання, оцінки, класифікації, обробки і передачі інформації про фактичний стан діяльності економічного суб'єкта.

Господарська діяльність здійснюється на підприємствах різних галузей економіки: промисловості, сільського господарства, транспорту, будівництва. На кожному підприємстві, в установі створена єдина система господарського обліку, яка охоплює оперативний (оперативно-технічний), бухгалтерський і статистичний облік (рис. 1.1.)

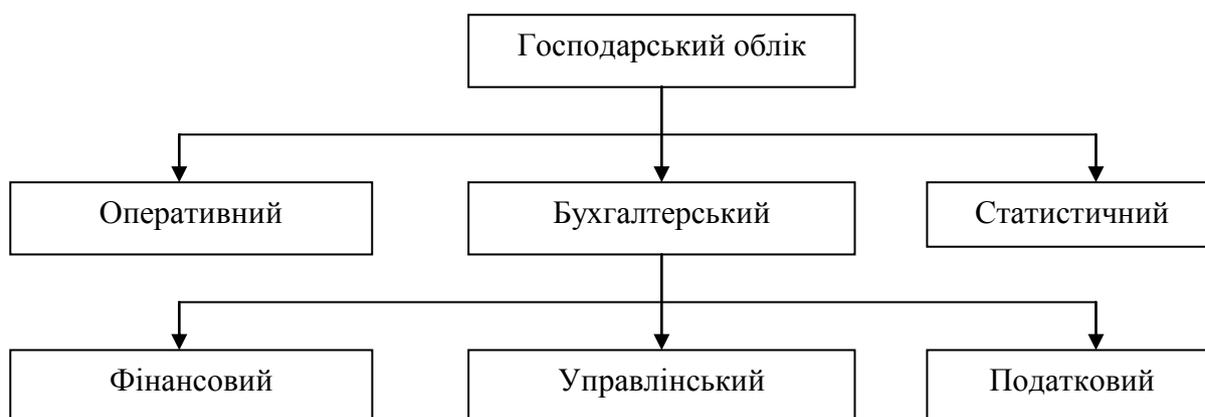


Рис. 1.1. Види господарського обліку

Кожен вид господарського обліку має свою мету, завдання, функції, об'єкти, способи одержання й обробки інформації.

Усі види господарського обліку тісно пов'язані між собою, взаємодоповнюють один одного й у сукупності становлять єдину систему господарського обліку. При цьому кожен вид господарського обліку має свої відмінності. Порівняльна характеристика видів господарського обліку наведена в табл. 1.1.

Особливістю оперативного обліку є те, що він швидко надає інформацію про окремі господарські факти. За допомогою оперативного обліку здійснюється перевірка виконання планових завдань у сфері забезпечення підприємства необхідними ресурсами, виробництва та реалізації готової продукції, виконаних робіт і послуг; контроль виконання договорів з постачальниками і покупцями, виконання норм виробітку працівниками і т.д.

Таблиця 1.1. Порівняльна характеристика видів господарського обліку

Критерій	Вид господарського обліку		
	оперативний	бухгалтерський	статистичний
Визначення	Процес поточного спостереження та контролю за окремими господарськими операціями та виробничими процесами в ході їх безпосереднього здійснення або одразу після їх завершення	Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень	Процес дослідження та контролю масових соціально-економічних явищ і процесів суспільного життя
Мета	Надання інформації про окремі господарські факти для контролю виконання планових завдань у сфері постачання, виробництва та реалізації і оперативного прийняття управлінських рішень на підприємстві	Надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства	Збирання інформації, необхідної для управління державою на регіональному рівні, для визначення валового національного продукту і вивчення економічних, демографічних та інших аспектів суспільного життя
Об'єкти обліку	Окремі господарські операції і процеси на найважливіших ділянках господарської діяльності підприємства	Господарські засоби, джерела їх формування, господарські операції в хронологічній послідовності, господарські процеси і результати діяльності підприємства	Окремі підприємства, група підприємств; галузь, економіка в цілому, чисельність і склад населення, рівень добробуту, стан охорони здоров'я
Способи (прийоми) одержання й обробки інформації	Передача даних здійснюється за допомогою телефону, в електронному вигляді, у письмовій або усній формі тощо	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс, бухгалтерська звітність	Статистичне спостереження; зведення і групування даних; визначення абсолютних, відносних та середніх величин.

Об'єкти оперативного обліку визначаються підприємством самостійно виходячи з потреб управління господарськими процесами. Він, на відміну від бухгалтерського обліку, не є суцільним і безперервним, а охоплює різноманітні процеси й операції переважно виробничо-технічного характеру. Тому оперативний облік часто називають оперативно-технічним.

Дані оперативного обліку не завжди оформлюються документально. Іноді необхідна інформація передається телефоном, факсом і є наближеною, наприклад, інформація про виконання місячної виробничої програми, плану реалізації продукції, плану роздрібного товарообігу і т. ін. Ця інформація необхідна для оперативного прийняття управлінських рішень, тому дані оперативного обліку повинні бути прості й доступні для розуміння працівниками цеху, дільниці, служби. Ефективність цього виду обліку значно підвищується завдяки використанню його даних як джерела оперативного економічного аналізу.

Статистичний облік (статистика) здійснює збирання, обробку, статистичний аналіз і своєчасне надання необхідної інформації про підсумки діяльності підприємств у територіальному розрізі та за галузями економічної діяльності. Зведені статистичні дані використовуються для складання планів економічного розвитку держави.

Статистика, використовуючи дані оперативного і бухгалтерського обліку, застосовує особливі методи збору і обробки даних: суцільна або вибіркова реєстрація даних, їх зведення і групування, обчислення середніх величин, індексів, динамічних рядів.

## 1.2. Сутність бухгалтерського обліку та характеристика його видів

Основне місце в єдиній системі господарського обліку належить бухгалтерському обліку. Його необхідно розглядати як галузь наукових знань, рівноправно пов'язану з іншими науками, а також як вид практичної діяльності, оскільки він організовується на кожному підприємстві, організації, товаристві незалежно від форми власності.

Бухгалтерський облік в Україні регулюється державою перш за все Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що прийнятий 16 липня 1999 р. і набув чинності з 01.01.2000 року.

Ст. 1 даного Закону пропонує таке визначення бухгалтерському обліку: **бухгалтерський облік** – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

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

- є суцільним і безперервним. Він охоплює всі господарські операції, що здійснюються на підприємстві в хронологічній послідовності їх здійснення і ведеться регулярно;
- кожна господарська операція підтверджується відповідним документом, що забезпечує юридичну повноцінність і доведеність інформації;
- облікова інформація обробляється в чітко визначені проміжки часу (місяць, квартал, рік) і за розробленими правилами;
- регламентований законами України і нормативно-правовими актами. При цьому низку організаційних і методологічних питань ведення бухгалтерського обліку підприємство вирішує самостійно;
- усі об'єкти обліку незалежно від застосування натуральних і трудових вимірників обов'язково відображаються в грошовому вимірнику, що

дозволяє узагальнювати різні господарські процеси й операції в єдиному вимірнику.

За обліковими функціями бухгалтерський облік поділяється на фінансовий, податковий і управлінський. Розглянемо більш докладно особливості кожного із зазначених видів (табл. 1.2).

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

Оскільки фінансовий облік призначений, перш за все, для зовнішніх користувачів, то це обумовлює регламентацію фінансового обліку і форм звітності. Він заснований на положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, прийнятих в Україні, які відповідають загальноприйнятим міжнародним стандартам. Бухгалтерський фінансовий облік є обов'язковим для всіх підприємств і організацій України. За даними фінансового обліку кожне підприємство у визначені терміни складає обов'язкові форми фінансової звітності.

Управлінський (внутрішньогосподарський) облік є системою обробки і підготовки інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством. Він розрахований на внутрішніх користувачів. На відміну від фінансового обліку ведення управлінського обліку необов'язкове, і питання про створення внутрішньої облікової інформаційної системи вирішує адміністрація підприємства.

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

Таблиця 1.2. Порівняльна характеристика видів бухгалтерського обліку

Критерій	Вид бухгалтерського обліку		
	фінансовий	податковий	управлінський
Визначення	Система правил і процедур, що забезпечують підготовку, оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства та його фінансовий стан згідно з вимогами законодавства	Система спостереження, вимірювання та розрахунків окремих видів платежів і податків, належних до сплати державі суб'єктом господарювання	Система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством
Мета	Надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства	Визначення податків і платежів, що підлягають сплаті до бюджету і контролю за їх сплатою	Надання внутрішнім користувачам інформації для прийняття управлінських рішень
Головні користувачі інформації	Менеджери і зовнішні користувачі	Органи податкової служби	Менеджери різних рівнів управління
Обмеження	Національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, інші нормативні акти, облікова політика підприємства	Закони України	Жодних обмежень
Обов'язковість ведення	Обов'язково	Обов'язково	Необов'язково
Спрямованість	Оцінка минулого	Оцінка минулого	Прогноз на майбутнє
Періодичність складання звітів	Регулярна щоквартальна та щорічна	Регулярна щомісячна та щоквартальна (щорічна)	Змінний інтервал (оперативна інформація)
Об'єкт аналізу і обліку	Господарська одиниця в цілому	Валові доходи, валові витрати, амортизація основних фондів, тощо	Структурні підрозділи (центри відповідальності) або окремі напрями діяльності підприємства

Податковий облік покликаний забезпечити достовірне формування показників оподаткування підприємства як платника податків. Він надає інформацію про доходи і витрати підприємства, про нараховану амортизацію з метою визначення прибутку оподаткування. Основним нормативно-правовим актом, що регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів, є Податковий кодекс України. У Податковому кодексі України подано вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їхні права та обов'язки, компетенцію органів контролю, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

### **1.3. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні**

Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні охоплює комплекс заходів на законодавчому, виконавчому та контролюючому рівні, за допомогою яких державними органами здійснюється організаційне, методологічне та методичне забезпечення національної системи бухгалтерського обліку.

Державне керівництво бухгалтерським обліком в Україні здійснюється відповідними державними органами з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств і організацій;
- удосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні реалізується такими державними органами: Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, Державна служба статистики, Державна податкова

служба України та інші органи виконавчої влади. Найбільші повноваження у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності належать Міністерству фінансів України, яке встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності.

Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється на основі відповідного нормативно-правового забезпечення, що становить систему законодавчих і нормативних актів, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та відповідно до яких підприємства (установи, організації) здійснюють фінансово-господарську діяльність. Схематично структуру нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні подано на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Структура нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні

Розрізняють кілька рівнів нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні: рівень держави (національний рівень), міжнародний рівень (наднаціональний рівень) та рівень підприємства.

Основним нормативним документом, що регулює ведення бухгалтерського обліку на національному рівні, є Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Зазначений Закон є основою організації бухгалтерського обліку на підприємствах і в організаціях, оскільки в його статтях регламентовані мета, основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності й організаційні питання його ведення. Поряд з цим Законом на I рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні стоять інші закони, укази, постанови, що визначають принципи та норми бухгалтерського обліку в Україні.

На II рівні нормативно-правового регулювання розробляються й упроваджуються нормативні акти Кабінету Міністрів України та інших урядових органів. Переважно ці функції покладені на Міністерство фінансів, яке затверджує Положення (стандарти) бухгалтерського обліку й інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

До складу Міністерства фінансів України входить Методологічна рада з бухгалтерського обліку, яка діє як дорадчий орган і створюється з висококваліфікованих учених, фахівців міністерств, підприємств, суспільних організацій бухгалтерів і аудиторів України. Основним завданням Методологічної ради є організація розробки і розгляду проектів національних положень (стандартів) та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку** (П(С)БО) – це нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує

формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які не суперечать міжнародним стандартам фінансової звітності. Перелік діючих стандартів наведено в додатку А.

Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку становлять III рівень нормативно-правового регулювання. Вони розробляються й затверджуються або з метою роз'яснення окремих питань ведення обліку та складання звітності, або для розкриття особливостей та задоволення потреб окремих видів діяльності.

У зв'язку з реформуванням системи бухгалтерського обліку та переходом України на Міжнародні стандарти фінансової звітності виникає потреба виокремлення наднаціонального рівня в загальній системі нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Так, починаючи з 1 січня 2012 року публічні акціонерні товариства, банки та страховики мають складати фінансову та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

***Міжнародні стандарти фінансової звітності*** (МСФЗ) – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності

У національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку передбачені альтернативні підходи в методах оцінки і обліку, що дає можливість кожному підприємству розробити облікову політику. Метою розробки облікової політики є забезпечення підготовки достовірної та своєчасної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, про результати його діяльності, необхідної різним користувачам.

***Облікова політика*** – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються конкретним підприємством для складання й надання фінансової звітності.

Обрана облікова політика значною мірою впливає на фінансовий результат, її розробники повинні передбачати цей вплив. Від того,

наскільки є продуманою облікова політика, залежать об'єктивність і точність подання інформації про фінансовий стан підприємства у фінансовій звітності.

Облікова політика розробляється при створенні підприємства головним бухгалтером або (за домовленістю) аудиторською фірмою; вона оформляється спеціальним наказом «Про облікову політику», який затверджує керівник підприємства.

Після цього він набуває чинності, і це означає, що підприємству не один рік доведеться працювати й урахувувати свої активи і зобов'язання за розробленими правилами. Тут використовується принцип послідовності: постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Тому облікову політику можна вважати внутрішнім нормативним документом підприємства, який регулює ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Проте зміна облікової політики можлива у випадках, передбачених у П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Для зміни облікової політики необхідні вагомі докази і це можуть бути такі причини:

- змінилися статутні вимоги;
- відбулися зміни в П(С)БО;

- у разі якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

На вибір облікової політики становлять вплив такі чинники: організаційно-правова форма підприємства, форма власності, галузева належність, розміри підприємства, наявність структурних підрозділів, рівень технічного забезпечення підприємства, кадрове забезпечення, стан законодавства, система матеріального заохочення працівників, стратегія фінансово-господарського розвитку підприємства та ін.

## Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність та необхідність господарського обліку?
2. Які види господарського обліку здійснюються на підприємствах України?
3. Що таке оперативний облік? Які мета, об'єкти та способи отримання інформації?
4. Що таке статистичний облік? Яку роль він відіграє в суспільному житті?
5. Дайте визначення бухгалтерського обліку та охарактеризуйте його відмінності від оперативного та статистичного обліку.
6. У чому полягає сутність бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку? Зіставте їх характеристики.
7. Розкрийте зміст поняття «податковий облік». У чому полягає його мета та необхідність?
8. Хто здійснює загальне методологічне керівництво бухгалтерським обліком в Україні?
9. Наведіть визначення термінів «міжнародні стандарти фінансової звітності», «національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку».
10. Що таке облікова політика підприємства?
11. Коли та ким може змінюватись облікова політика підприємства?
12. У яких випадках може змінитися облікова політика підприємства?
13. Які фактори впливають на облікову політику підприємства?
14. Якою є структура нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні?

## ТЕМА 2

### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ

- 2.1. Роль бухгалтерського обліку в сучасній системі управління суб'єктом господарювання, його основні завдання
- 2.2. Функції бухгалтерського обліку
- 2.3. Користувачі облікової інформації та їхні інформаційні потреби
- 2.4. Вимірники, що застосовуються в бухгалтерському обліку

#### **2.1. Роль бухгалтерського обліку в сучасній системі управління суб'єктом господарювання, його основні завдання**

Як відомо, наявність тієї чи іншої системи управління є невід'ємною характеристикою суб'єкта господарювання незалежно від його розміру, виду діяльності чи особливостей технологічного процесу. Утім, незважаючи на різноманіття та специфіку таких систем різних суб'єктів господарювання, їх об'єднує спільна інформаційна основа – бухгалтерський облік.

Система управління за процесним підходом складається з таких основних функцій, як інформування, планування, організація, мотивація, контроль, координація та прийняття рішень. Роль бухгалтерського обліку в ході реалізації цих управлінських функцій наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1. Взаємозв'язок функцій управління та бухгалтерського обліку

<b>Функції управління</b>	<b>Сутність</b>	<b>Роль бухгалтерського обліку</b>
Інформування	Створення інформаційного забезпечення процесу управління	Формування сукупності показників, зафіксованих у первинних, зведених та звітних документах як основи подальшого процесу управління
Планування	Визначення мети та окремих дій суб'єкта господарювання, необхідних для їх досягнення і здійснення методів і засобів	На основі масиву облікової інформації, системи нормування складаються плани і бюджети з усіх напрямів діяльності суб'єкта господарювання
Організація	Формування організаційної структури суб'єкта господарювання, налагодження його нормального функціонування та забезпечення потрібними видами ресурсів: кадровими, матеріальними, фінансовими для досягнення поставленої мети	Визначення місця і значення бухгалтерської служби в загальній структурі управління суб'єктом господарювання. Розрахунок потреб і норм використання зазначених видів ресурсів.
Мотивація	Стимулювання працівників суб'єкта господарювання до продуктивної праці з метою реалізації поставлених цілей	Організація кадрового обліку, нарахування та виплати різних форм оплати праці та заохочувальних виплат працівникам
Контроль	Кількісна та якісна оцінка результатів роботи за всіма рівнями управління на основі зворотного зв'язку	За результатами бухгалтерського контролю даних здійснюють коригування прийнятих рішень, планів, норм і нормативів
Координація	Налагодження безперервної роботи усіх ланок і рівнів системи управління суб'єктом господарювання з допомогою різних форм зв'язку: звітів, конференцій, засобів комп'ютерної взаємодії	Створення ефективного документообігу між підрозділами і рівнями управління суб'єкта господарювання з метою узгодженості і своєчасності їх дій
Прийняття рішень	Здійснення сукупності управлінських дій, спрямованих на вирішення конкретного завдання, ситуації	Зосередження інформаційної, оцінної, контрольної, аналітичної функцій бухгалтерського обліку

Аналізуючи роль бухгалтерського обліку в системі управління суб'єктом господарювання слід наголосити, що процес здійснення

бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від низки факторів, які визначають і підходи до управління цим суб'єктом.

До основних факторів належать такі:

- галузь (вид) економічної діяльності суб'єкта господарювання;
- технологія виробництва продукції (надання послуг, виконання робіт) суб'єкта;
- організаційно-правова форма діяльності;
- організація внутрішніх та зовнішніх господарських зв'язків;
- специфіка організаційної структури;
- форма ведення обліку (ручна, автоматизована);
- облікова політика та система рахунків суб'єкта господарювання.

Бухгалтерський облік характеризується як комплексний облік усіх видів майна суб'єкта господарювання та джерел їх утворення, а також господарських процесів згідно з чинним законодавством. Завдання суцільного і хронологічного за своєю сутністю бухгалтерського обліку в системі управління суб'єктом господарювання поділяють на основні та додаткові. До **основних завдань** відносять:

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

До додаткових завдань, зосереджених на окремих об'єктах бухгалтерського обліку, належать:

- облік наявності та руху активів суб'єкта господарювання;
- облік розрахунків з контрагентами та руху грошових коштів;
- облік розрахунків із засновниками та кредиторами;

- формування фінансової звітності, орієнтованої передусім на потреби зовнішніх користувачів.

Для успішної реалізації завдань бухгалтерського обліку забезпечує дотримання таких **вимог**:

- зіставлення показників обліку з показниками плану;
- своєчасність обліку;
- точність і об'єктивність облікових даних;
- повнота, урахування всіх напрямків господарської діяльності, чіткість і доступність;
- економічність.

## 2.2. Функції бухгалтерського обліку

На всіх етапах розвитку людського суспільства бухгалтерському обліку надавали величезного значення. Італійський учений-математик Лука Пачолі у своїх працях писав: «Хто в справах своїх не вміє бути гарним бухгалтером, той бродитиме, як сліпий, у п'їтмі, навмання і не уникнути йому великих збитків».

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

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

Зважаючи на той факт, що прийняття управлінських рішень є ключовим процесом у системі управління суб'єктом господарювання, який визначає напрями його діяльності, він потребує ґрунтовної бази та значного обсягу впорядкованої облікової інформації. Саме система бухгалтерського обліку є постачальником такого масиву даних.

Взаємозв'язок процесу прийняття управлінських рішень та бухгалтерського обліку має нерозривний і дуалістичний характер, який лежить у площині виконання бухгалтерським обліком своїх основних **функцій**:

- оцінної;
- інформаційної;
- аналітичної;
- контрольної.

Так, у межах **оцінної функції** бухгалтерського обліку всі факти господарського життя суб'єкта господарювання набувають вартісного виміру через присвоєння їм грошових оцінок для забезпечення порівнюваності. Крім того, оцінна функція дозволяє здійснювати за даними бухгалтерського обліку оцінку його роботи в цілому, за окремими видами діяльності чи окремими працівниками й ухвалювати відповідні управлінські рішення.

**Інформаційна функція** полягає в забезпеченні відповідних користувачів даними про стан активів, зобов'язань, власного капіталу, змін у доходах і витратах суб'єкта господарювання.

Отже інформаційна функція полягає в тому, що бухгалтерський облік надає інформацію про всебічну діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття оперативних управлінських рішень, контролю, аналізу, поточного і перспективного планування. Її виконання забезпечує досягнення мети ведення бухгалтерського обліку, передбаченої ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Виконання бухгалтерським обліком *аналітичної функції* тісно пов'язане з невід'ємною складовою кожного управлінського рішення – аналізом, тобто виявленням відхилень у показниках діяльності суб'єкта господарювання, їх причин і наслідків. Використовуючи підготовлену інформацію, бухгалтер повинен зрозуміти й проаналізувати отримані показники, як вони вплинуть на фінансовий стан підприємства і що потрібно зробити для виведення підприємства з кризових ситуацій.

*Контрольна функція* бухгалтерського обліку передбачає можливість і необхідність перевірки діяльності суб'єкта господарювання щодо відповідності виконання норм, рівня досягнення планових показників у процесі виконання прийнятих управлінських рішень.

Крім того, на бухгалтерський облік покладено контроль за збереженням і раціональним використанням основних засобів, сировини, матеріалів, грошових та інших ресурсів підприємства. Він здійснюється шляхом систематичного проведення інвентаризації, під час якої виявляються фізично і морально зношені основні засоби, тривалий час не використовувані виробничі запаси, надлишки і нестачі матеріальних цінностей. Особлива увага надається контролю за роботою осіб, відповідальних за матеріальні ресурси підприємства.

### **2.3. Користувачі облікової інформації та їхні інформаційні потреби**

Раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві, що враховує ієрархію його управління, організаційну, виробничу та фінансову структури, сприяє виконанню бухгалтерським обліком його основних функцій (контрольної, аналітичної, оцінної, інформаційної), дозволяє органічно вбудувати систему бухгалтерського обліку в загальну систему управління суб'єктом господарювання та задовольнити інформаційні потреби як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Користувачами бухгалтерської інформації є юридичні та фізичні особи, які залежно від інтересів і цілей поділяються на внутрішніх і зовнішніх. Класифікація користувачів облікової інформації можна подати за схемою, наведеною на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Класифікація користувачів облікової інформації

Внутрішні користувачі задовольняють свої інформаційні потреби щодо ефективності роботи апарату управління, прибутковості організацій, прийняття управлінських і планових рішень, стабільності й прибутковості підприємства, збереження робочих місць, оплати праці та пенсійного забезпечення тощо.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або

уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Інформаційні потреби зазначених внутрішніх користувачів з-поміж інших (табл. 2.2) насамперед покликана задовольняти облікова інформація, оскільки саме на них лежить відповідальність як за організацію рентабельної діяльності підприємства, так і за організацію бухгалтерського обліку на ньому.

Таблиця 2.2. Інформаційні потреби внутрішніх користувачів облікової інформації

<b>Користувачі</b>	<b>Потреби</b>
Власники підприємства	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація для прийняття управлінських рішень на стратегічному рівні, розвитку суб'єкта господарювання</li> <li>– оцінка якості управління та ефективності діяльності підприємства в цілому в контексті досягнення ним мети функціонування</li> <li>– прийняття рішень щодо купівлі-продажу цінних паперів підприємства, участі в його капіталі</li> </ul>
Керівники різних рівнів	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація для прийняття управлінських рішень на тактичному та оперативному рівні (у межах окремих напрямів діяльності)</li> <li>– інформація про функціонування підрозділів, центрів відповідальності, про витрати, доходи</li> </ul>
Фінансова, економічна, маркетингова та аналітична служби	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація для здійснення подальшої обробки, переформатування та аналізу з метою розробки планів, кошторисів, аналізу та контролю за станом їх виконання</li> </ul>
Працівники підприємства	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація про загальний стан підприємства</li> <li>– інформація про всю сукупність виплат працівникам з метою оцінювання здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання перед ними</li> </ul>
Профспілки	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація про стан дотримання трудового законодавства та соціальні гарантії для працівників з метою захисту їх інтересів.</li> </ul>

До зовнішніх користувачів належать ті, які мають безпосередній фінансовий інтерес (ділові партнери), не мають безпосереднього фінансового інтересу (органи державного регулювання і контролю) і без фінансового інтересу (інші користувачі). Інформаційні потреби зовнішніх користувачів наведені в табл. 2.3.

Таблиця 2.3. Інформаційні потреби основних зовнішніх користувачів облікової інформації

Користувачі		Потреби
Ділові партнери	інвестори	– оцінка доцільності придбання, продажу цінних паперів і володіння ними, рівня ризику інвестування в підприємство – визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу
	контрагенти (покупці, постачальники)	– інформація щодо можливості здійснення безперервної діяльності для досягнення впевненості в стійкості ділових зв'язків щодо купівлі/продажу необхідних товарів чи послуг
	кредитори (банки)	– інформація про фінансовий стан суб'єкта господарювання, його платоспроможність та ліквідність для досягнення впевненості у своєчасному і повному розрахунку за наданими йому позиками
Органи державного регулювання і контролю	Державна служба статистики, Міністерство доходів і зборів, цільові фонди, комітети і комісії	– інформація про суми сплачених податків і зборів до бюджетів усіх рівнів з метою визначення податкової політики – формування основи статистичних даних про національний дохід та інших макроекономічних показників у загальнодержавній системі масових статистичних спостережень
Інші користувачі	громадськість	– інформація, на основі якої оцінюється внесок підприємства в розвиток економіки міста, громади, можливість створення робочих місць, виконання соціальних гарантій
	аудитори	– з метою забезпечення довіри до фінансової звітності потребують інформації про її відповідність прийнятій концептуальній основі та стандартам бухгалтерського обліку

#### 2.4. Вимірники, що застосовуються в бухгалтерському обліку

Для відображення господарських засобів, їх джерел і господарських процесів у бухгалтерському обліку використовуються три види вимірників: натуральні, трудовий і грошовий.

**Натуральні вимірники** використовуються для вираження об'єктів обліку в одиницях ваги, об'єму, довжини площі, рахунку та ін. Одні об'єкти враховуються за рахунком (штуки, місця та ін.), інші – за довжиною і площею (сантиметри, метри, гектари т.д.), треті – за вагою (кілограми, центнери, тонни та ін.), четверті – за об'ємом (літри, кубічні метри і т.п.).

Облік у таких одиницях виміру називається натуральним обліком, за допомогою якого на підприємстві здійснюється контроль за збереженням, наявністю і рухом майна, обсягом господарських процесів: заготівлі, виробництва і реалізації.

Проте натуральний облік, маючи велике контрольне значення, не дає можливості узагальнено відображати різноманітні за своїми фізичними властивостями об'єкти обліку. Не можна, наприклад, за допомогою натуральних вимірників відобразити всю сукупність основних засобів даного підприємства або випуск готової продукції, що складається з різних її видів. Таким чином, натуральні вимірники застосовуються тільки для відображення й характеристики однорідних предметів.

**Трудовий вимірник** використовується в обліку для відображення кількості витраченого робочого часу. Він виражається в одиницях часу – днях, годинах, хвилинах. Трудовий вимірник часто застосовується в поєднанні з натуральними вимірниками для визначення вироблення робітниками за одиницю часу (людино-години, людино-дні і т. ін.). За допомогою трудового вимірника обчислюються показники продуктивності праці, заробітна плата працівників підприємства.

Проте, як і натуральні, трудовий вимірник не може бути використаний як узагальнюючий показник роботи підприємства в цілому.

**Грошовий вимірник** застосовується для відображення різних господарських засобів, процесів у єдиному вираженні. У поєднанні з натуральними і трудовими грошові показники дозволяють відображати узагальнено всі господарські явища. При грошовому вимірнику готується інформація для визначення всієї виробничо-фінансової діяльності підприємства та його фінансового стану.

### **Контрольні запитання**

1. Назвіть основні функції управління. Яку роль відіграє бухгалтерський облік у їх реалізації суб'єктом господарювання?

2. Які основні фактори впливають на бухгалтерський облік у системі управління суб'єктом господарювання?
3. Охарактеризуйте основні завдання бухгалтерського обліку.
4. Які вимоги висуваються до бухгалтерського обліку з метою успішного реалізації ним своїх завдань?
5. Якою є мета бухгалтерського обліку?
6. Охарактеризуйте функції, які виконує бухгалтерський облік у системі управління та прийняття рішень суб'єкта господарювання.
7. Яким якісним вимогам повинна відповідати облікова інформація, щоб бути корисною для прийняття управлінських рішень?
8. Які види користувачів фінансової звітності ви можете назвати?
9. Охарактеризуйте інформаційні потреби зовнішніх користувачів.
10. Назвіть інформаційні потреби внутрішніх користувачів.
11. Розкрийте сутність основних принципів бухгалтерського обліку.
12. Охарактеризуйте натуральні, трудові та грошові вимірники, що застосовуються в обліку.

## ТЕМА 3

### ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 3.1. Загальна характеристика предмета бухгалтерського обліку
- 3.2. Активи підприємства та їх класифікація
- 3.3. Пасиви підприємства та їх класифікація
- 3.4. Загальна характеристика методу бухгалтерського обліку

#### 3.1. Загальна характеристика предмета бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік як економічна наука має свій предмет, об'єкти, суб'єкти і метод.

Під предметом розуміють те, що наука вивчає. Оскільки призначенням бухгалтерського обліку є формування інформації про господарську діяльність підприємства, то в широкому розумінні **предметом бухгалтерського обліку** є господарська діяльність підприємства, організації, установи. Звідси **суб'єкт бухгалтерського обліку** – це окремо взяте підприємство, організація, установа тощо.

Для здійснення господарської діяльності суб'єкту господарювання необхідні економічні ресурси (господарські засоби): основні засоби, виробничі запаси, товари, грошові ресурси та ін. Економічні ресурси підприємства мають різні джерела утворення, серед яких основне місце належить статутному капіталу і прибутку як результату його діяльності.

**Запам'ятайте!** У сукупності всі економічні ресурси (господарські засоби) прийнято називати **активами**, а джерела їх утворення – **пасивами**. Вони в грошовому вираженні завжди є рівними.

З викладеного випливає, що *об'єктами бухгалтерського обліку*, перш за все, є окремі види активів і пасивів, які забезпечують господарську діяльність підприємства.

Зверніть увагу на те, що в процесі господарської діяльності в складі і розмірах активів і пасивів відбуваються зміни, які зумовлені здійснюваними господарськими операціями. На рис. 3.1 наведено види діяльності, у яких здійснюються численні господарські операції.

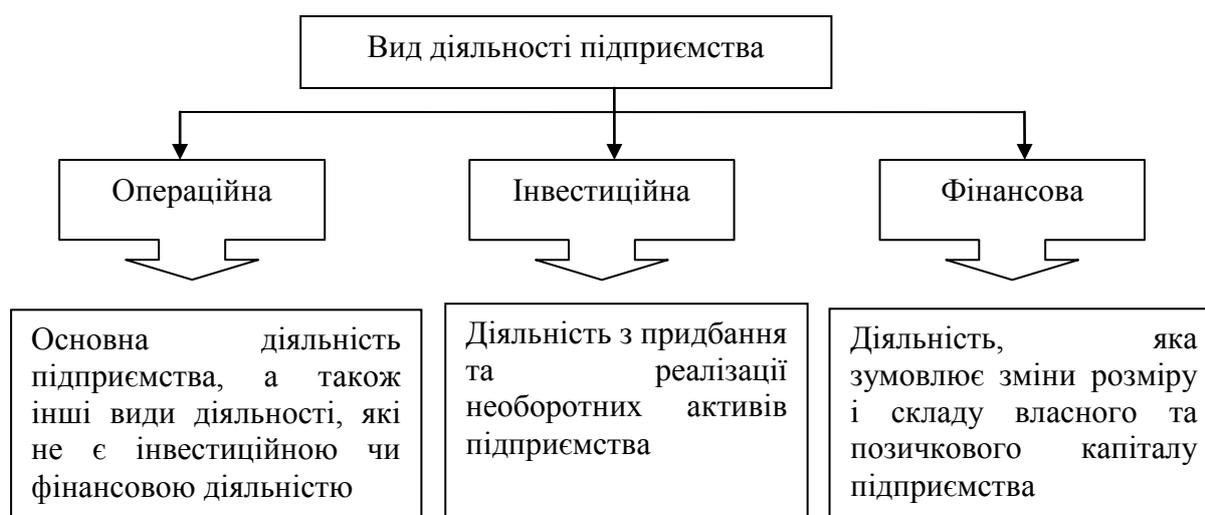


Рис. 3.1. Види діяльності підприємства

У складі операційної діяльності основне місце належить основній діяльності, яка пов'язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Основна діяльність складається з господарських процесів, наведених на рис. 3.2.

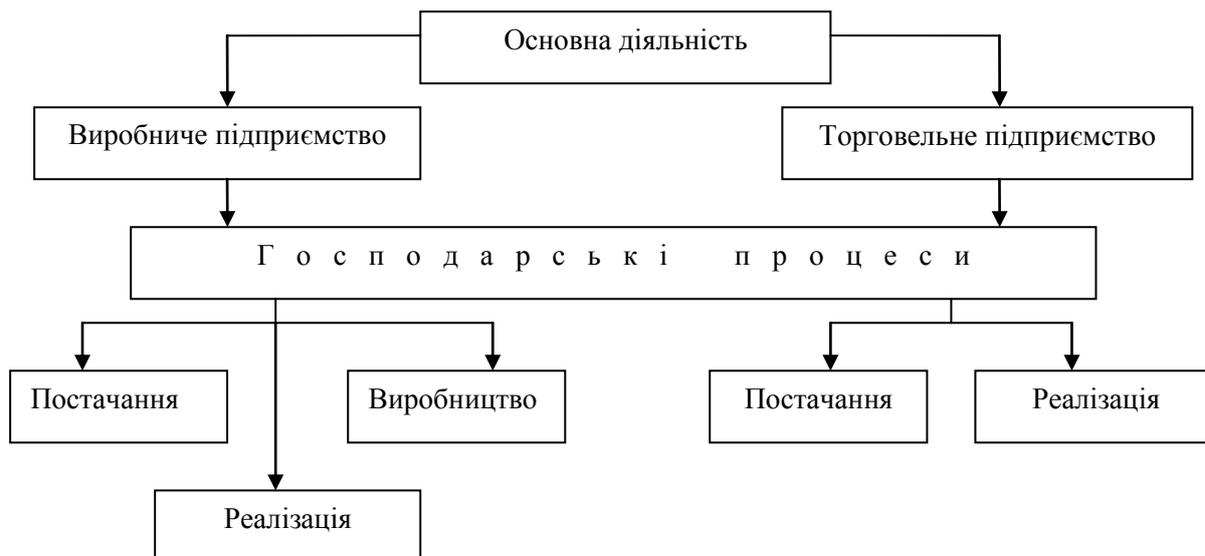


Рис. 3.2. Основні господарські процеси

*Господарські процеси* – це сукупність близьких за економічним змістом господарських операцій.

До основних господарських процесів відносять: придбання запасів, виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, реалізацію товарів і готової продукції (робіт, послуг). У табл. 3.1 наведено загальні відомості про основні господарські процеси на підприємстві.

Господарські процеси, які становлять основну діяльність підприємства, є об'єктами бухгалтерського обліку. Отже, за економічним змістом та призначенням всю сукупність об'єктів бухгалтерського обліку можна об'єднати у дві групи:

- 1) об'єкти, що забезпечують господарську діяльність підприємства (активи і пасиви);
- 2) об'єкти, що складають господарську діяльність підприємства (господарські процеси: придбання, виробництво, реалізація).

Таблиця 3.1. Загальні відомості про основні господарські процеси

<b>Господарський процес</b>	<b>Визначення</b>	<b>Приклад</b>	<b>Завдання обліку</b>
Придбання	Сукупність господарських операцій із забезпечення підприємства предметами і засобами праці, необхідними для здійснення його господарської діяльності	Укладання з постачальниками угод, оплата за придбані цінності та транспортно-заготівельні витрати, оприбуткування цінностей на складах тощо	Контроль плану постачання, забезпечення своєчасних розрахунків з кредиторами, визначення витрат, пов'язаних з придбанням, визначення фактичної собівартості придбаних активів
Виробництво	Сукупність господарських операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг, результатом якого є готова продукція, виконані роботи, надані послуги	Господарські операції пов'язані з формуванням собівартості продукції, виконаних робіт, наданих послуг тощо	Визначення фактичного обсягу виробництва, контроль за виконанням плану випуску продукції виконаних робіт, наданих послуг, визначення фактичних витрат на виробництво та обчислення фактичної собівартості одиниці продукції, робіт, послуг
Реалізація	Сукупність операцій, пов'язаних з реалізацією готової продукції, товарів, виконаних робіт і послуг, з визначенням фінансових результатів від основної діяльності підприємства	Господарські операції, пов'язані з обліком доходу, відвантаженням продукції, товарів, витратами на збут, отриманням грошових коштів від покупців і замовників	Визначення обсягу реалізації і контроль за виконанням плану реалізації, своєчасне відображення доходів, собівартості реалізації, витрат на збут, визначення фінансового результату

Отже, бухгалтерський облік вивчає стан і використання активів та пасивів підприємства в процесі його господарської діяльності, тобто об'єктами або складовими частинами предмета бухгалтерського обліку є активи, пасиви і господарську процеси.

### 3.2. Активи підприємства та їх класифікація

За своїм економічним змістом активи досить різноманітні, тому серед науковців існує багато підходів до класифікації активів. Розглянемо більш докладно основні види активів та їх класифікацію, що покладено в основу складання балансу (рис. 3.3).

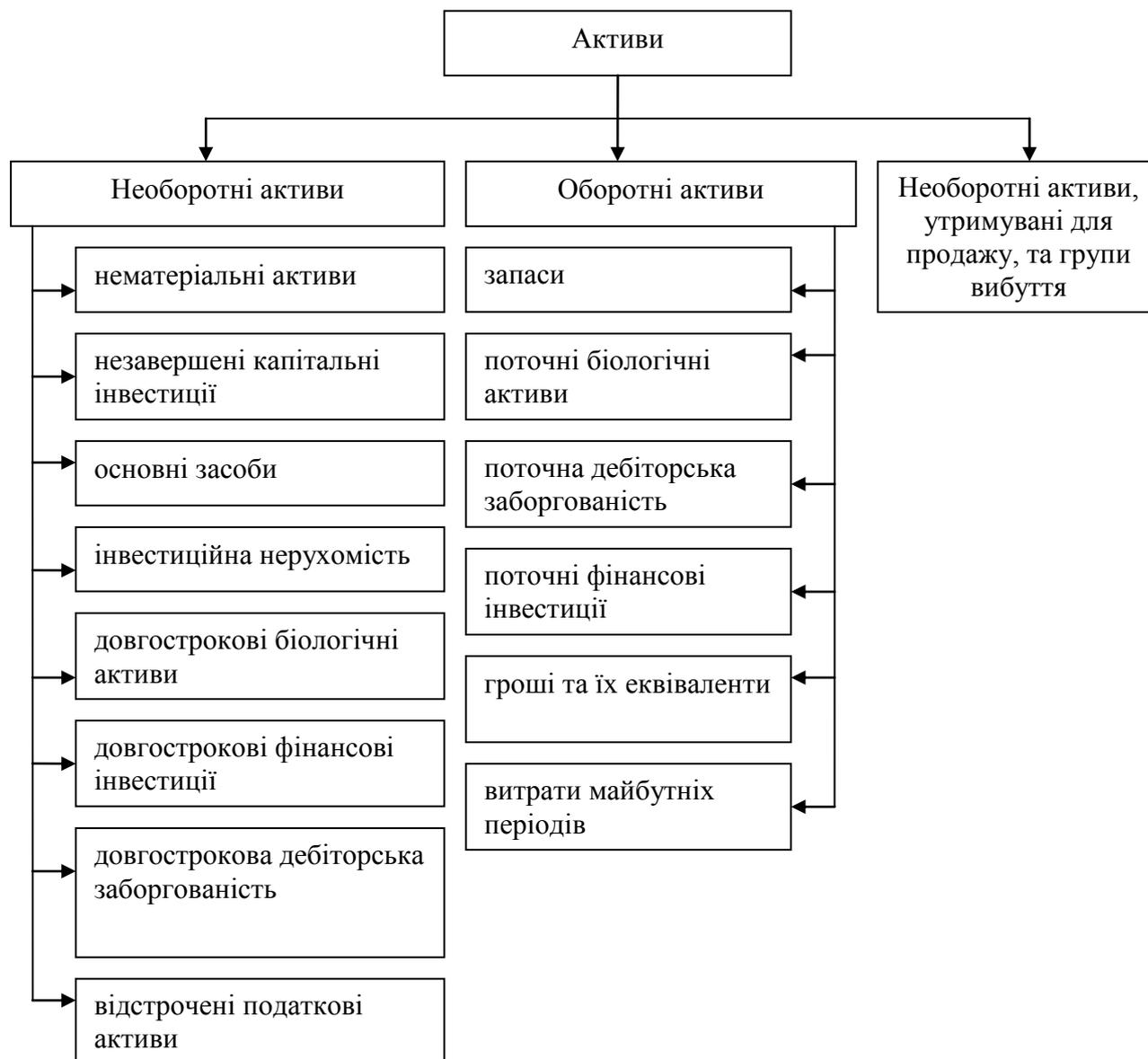


Рис. 3.3. Класифікація активів підприємства

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **активи** характеризуються як ресурси, контрольовані

підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, зумовить економічні вигоди в майбутньому.

Визначення «в результаті минулих подій» означає, що господарські операції вже відбулися і в результаті цих операцій підприємство вже має у своєму розпорядженні певні ресурси (засоби) та контролює майбутні економічні вигоди від їх використання. Зазначимо, що *економічна вигода* – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

Критерієм віднесення активів до необоротних або оборотних є термін корисного використання, який підприємством встановлюється самостійно. Якщо встановлений термін більше ніж один рік, то даний актив слід віднести до необоротних, а якщо менше року – до оборотних.

Розглянемо сутність та зміст групи «Необоротні активи», що входить до складу активів підприємства.

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» *нематеріальний актив* – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми і може бути ідентифікований.

Об'єктами бухгалтерського обліку нематеріальних активів є: права користування природними ресурсами, майном, на знаки для товарів і послуг, на винаходи, корисні моделі, ноу-хау, авторські і суміжні з ними права.

*Основні засоби* згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» – це матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, надавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше ніж один рік (або ніж операційний цикл, якщо він довший за рік).

До основних засобів відносять будівлі, споруди, машини і обладнання, транспортні засоби і т. ін. Кожну з наведених груп складають конкретні об'єкти основних засобів. *Об'єкт основних засобів* – закінчений

пристрій з усіма пристосуваннями й приладдям до нього. На кожен об'єкт підприємство встановлює строк корисного використання. **Строк корисного використання (експлуатації)** – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлений (виконаний) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Придбані (створені) основні засоби і нематеріальні активи оцінюються за **первісною вартістю**, яка характеризується як історична (фактична) собівартість у сумі грошових коштів, сплачених при придбанні об'єкта з урахуванням витрат з доставки або в сумі фактичних витрат на будівництво та створення об'єкта.

Віднесення первісної вартості необоротних активів на витрати виробництва здійснюється шляхом нарахування амортизації протягом строку їх корисного використання. П(С)БО 7 «Основні засоби» характеризує **амортизацію** як систематичний розподіл вартості, необоротних активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання.

**Запам'ятайте!** «Амортизація» та «знос» – різні поняття. **Амортизація** – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується протягом строку корисного використання об'єкта, а **знос** – сума амортизації об'єкта з початку його корисного використання

Підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Найпоширенішим є прямолінійний метод, за якого нарахування амортизації здійснюється рівними частками протягом встановленого строку корисного використання.

**Вартість, яка амортизується** – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за відрахуванням їхньої ліквідаційної вартості.

**Переоцінена вартість** – це вартість необоротних активів після їх переоцінки.

**Ліквідаційна вартість** – сума грошових коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після завершення строку їх корисного використання (експлуатації) за відрахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

У бухгалтерському обліку об'єкти основних засобів та нематеріальних активів відображаються за первісною вартістю впродовж всього терміну їх використання, а величина зносу відображається окремо. Проте на будь-яку дату може бути визначена їхня **залишкова вартість** як різниця між первісною вартістю або переоціненою вартістю і нарахованим зносом.

Від поняття «основні засоби» слід відрізнити поняття «інвестиційна нерухомість».

**Інвестиційна нерухомість** – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Для розуміння сутності наступної групи в складі необоротних активів слід пригадати поняття інвестиції. **Інвестиції** – вкладення вільного капіталу підприємства в об'єкти підприємницької діяльності, а також у цінні папери (акції, облігації) з метою одержання доходу або встановлення впливу, контролю над підприємством, діяльність якого інвестується. Залежно від цілей інвестування розрізняють капітальні та фінансові інвестиції (рис. 3.4).

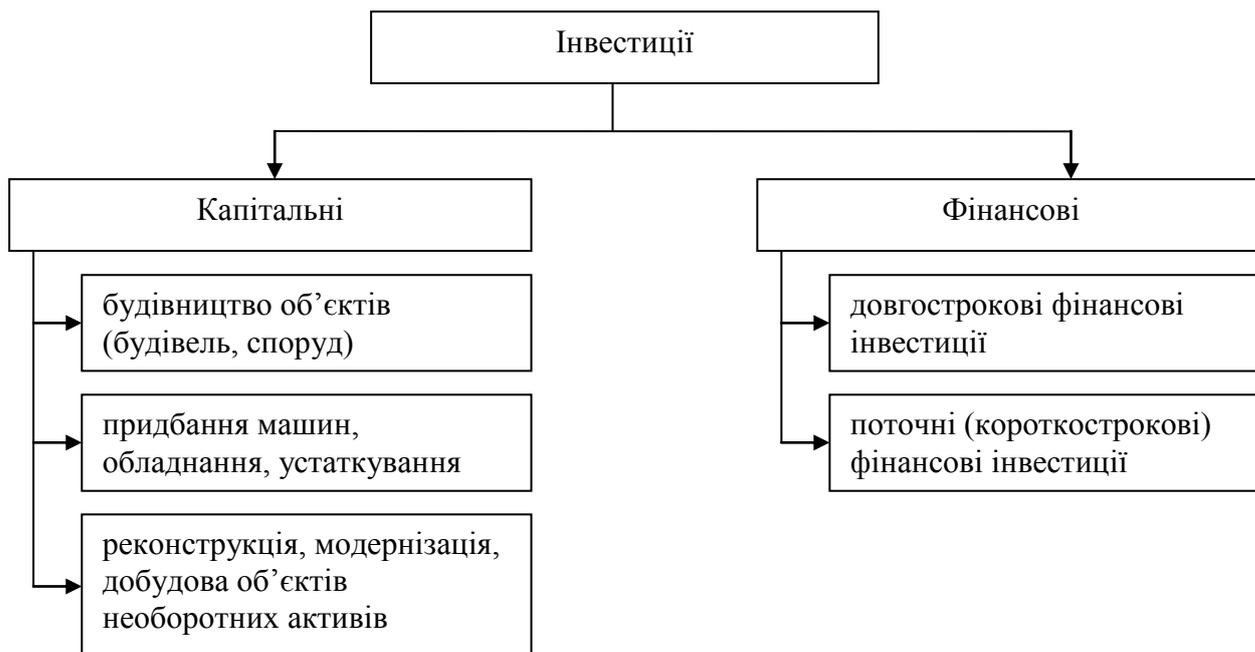


Рис. 3.4. Класифікація інвестиції залежно від цілей інвестування

**Капітальні інвестиції** – вкладення засобів у зміцнення й розширення власної матеріально-технічної бази підприємства шляхом будівництва та придбання машин і обладнання, реконструкції й модернізації необоротних активів.

Якщо придбання основних засобів у бухгалтерському обліку обмежується кількома господарськими операціями (пошук постачальника, оплата, отримання), то будівництво може мати тривалий характер, і у зв'язку з цим виникає поняття «незавершене будівництво».

**Незавершене будівництво** – сума капітальних інвестицій у незавершене будівництво, зокрема в обладнання для монтажу. Його вартість дорівнює сумі фактичних витрат, пов'язаних з будівництвом об'єкта основних засобів на дату балансу.

**Фінансові інвестиції** – це активи, якими володіє підприємство з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів і т. ін.; зростання вартості капіталу або отримання інших вигод для інвестора.

Відмінність фінансових інвестицій від капітальних полягає в тому, що підприємство здійснює вкладення своїх вільних коштів в інші

підприємства шляхом придбання, наприклад, акцій, які принесуть йому прибуток. Оскільки фінансові інвестиції можуть мати термін більше або менше ніж один рік, вони поділяються на довгострокові і поточні. До необоротних активів відносять довгострокові фінансові інвестиції.

*Довгострокові фінансові інвестиції* – це активи, якими володіє підприємство з метою збільшення прибутку, термін використання яких більше дванадцяти місяців з дати балансу.

Для підприємств, що працюють у галузі сільського господарства є актуальним поняття «біологічні активи». Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» *біологічний актив* – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Відповідно, залежно від строку біологічні активи поділяються на довгострокові та поточні біологічні активи.

Згідно з П(С)БО 30 *довгострокові біологічні активи* – це всі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

До необоротних активів відносять також довгострокову дебіторську заборгованість. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» дає таке визначення: «*дебітори* – юридичні і фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Звідси випливає, що *дебіторська заборгованість* – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Вона поділяється на довгострокову – з терміном погашення більше 12 місяців і поточну – з терміном погашення протягом року».

*Довгострокова дебіторська заборгованість* – це заборгованість юридичних і фізичних осіб зі строком погашення більше ніж один рік. Прикладами такої заборгованості може бути заборгованість орендаря за фінансовою орендою, довгострокові векселі отримані.

**Відстрочений податковий актив** – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок:

- тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, не внесеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Розглянемо сутність і зміст другої групи активів підприємства «Оборотні активи».

**Оборотні активи** – це грошові кошти і їх еквіваленти, не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу або протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

**Операційний цикл** – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності й отриманням грошових коштів від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

До оборотних активів підприємства належать такі групи: запаси, поточні біологічні активи, короткострокова дебіторська заборгованість, грошові кошти і їх еквіваленти, поточні фінансові інвестиції, а також витрати майбутніх періодів.

**Запаси** згідно з П(С)БО 9 «Запаси» – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу в умовах звичайної господарської діяльності;
- знаходяться в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг, а також управління підприємством.

До запасів належать: виробничі запаси (сировина, матеріали, комплектуючі вироби, паливо, тара, будівельні та інші матеріали), готова

продукція, незавершене виробництво, товари, малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП).

**Запам'ятайте!** Поняття «незавершене будівництво» і «незавершене виробництво» – різні! Незавершене будівництво входить до складу необоротних активів, а незавершене виробництво входить до складу запасів і є одним із видів оборотних активів.

*Незавершене виробництво* – це вся продукція, оброблення якої не завершено і яка перебуває на різних стадіях виробничого процесу.

*Поточні біологічні активи* – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

До складу оборотних активів належить короткострокова (поточна) дебіторська заборгованість, яку можна згрупувати таким чином:

- за продукцію, товари, роботи і послуги;
- за розрахунками (за виданими авансами, з бюджетом);
- інша поточна дебіторська заборгованість.

При відвантаженні покупцям продукції і товарів, при передачі замовникам виконаних робіт і послуг виникає поточна дебіторська заборгованість (згідно договором купівлі-продажу). Ця заборгованість характеризується як нормальне явище протягом встановленого в договорі терміну оплати.

При порушенні домовленості щодо терміну оплати дебітором у підприємства виникає сумнівний, а потім безнадійний борг. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» *сумнівну дебіторську заборгованість* характеризує як поточну (первісно виниклу) дебіторську заборгованість,

щодо якої існує невпевненість в її погашенні боржником. У такому разі підприємство зобов'язане суми сумнівної заборгованості визнавати як витрати і створювати резерв сумнівних боргів, за рахунок якого списувати безнадійну заборгованість.

**Безнадійна дебіторська заборгованість** – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у її неповерненні боржником або позовний термін якої закінчився.

**Термін позовної давності** – період часу, протягом якого особа може звернутися до суду для захисту свого порушеного права.

Для відображення в бухгалтерському обліку реальної до отримання дебіторської заборгованості визначають чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості як різницю між її первісною вартістю і резервом сумнівних боргів.

До **іншої дебіторської заборгованості** належить заборгованість працівників підприємства з одержаних позик на індивідуальні потреби, з підзвітних сум, з відшкодування матеріального збитку, за розрахунками за претензіями та ін.

**Грошові кошти** – готівка, грошові кошти на рахунках у банках і депозити до запитання. Об'єктами обліку є грошові кошти в національній та іноземній валюті в касі, на поточних та інших рахунках банків.

**Еквіваленти грошових коштів** – короткострокові, високоліквідні фінансові інвестиції, вільно конвертовані в певні суми грошових коштів і такі, що характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

**Поточні фінансові інвестиції** – це активи, якими володіє підприємство з метою збільшення прибутку, термін використання яких протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

**Витрати майбутніх періодів** – витрати сплачені в звітному періоді, але на фінансові результати діяльності підприємства відносяться в наступні звітні періоди. До цих витрат відносять наперед сплачені

підприємством: орендну плату, страхові платежі, рекламні послуги, передплату на періодичні видання.

Останню групу активів, яку виділено окремо, становлять необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» надає таке визначення поняття «*група вибуття*» – сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

Відповідно до П(С)БО 27 необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу в разі, якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові до продажу у їх нинішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

### **3.3. Пасиви підприємства та їх класифікація**

Складовими пасиву підприємства є власний капітал, зобов'язання і забезпечення (рис 3.5).

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *власний капітал* – це частина в активах підприємства, яка залишається за вирахуванням його зобов'язань. Він є основою для початку і подальшого здійснення господарської діяльності підприємства.

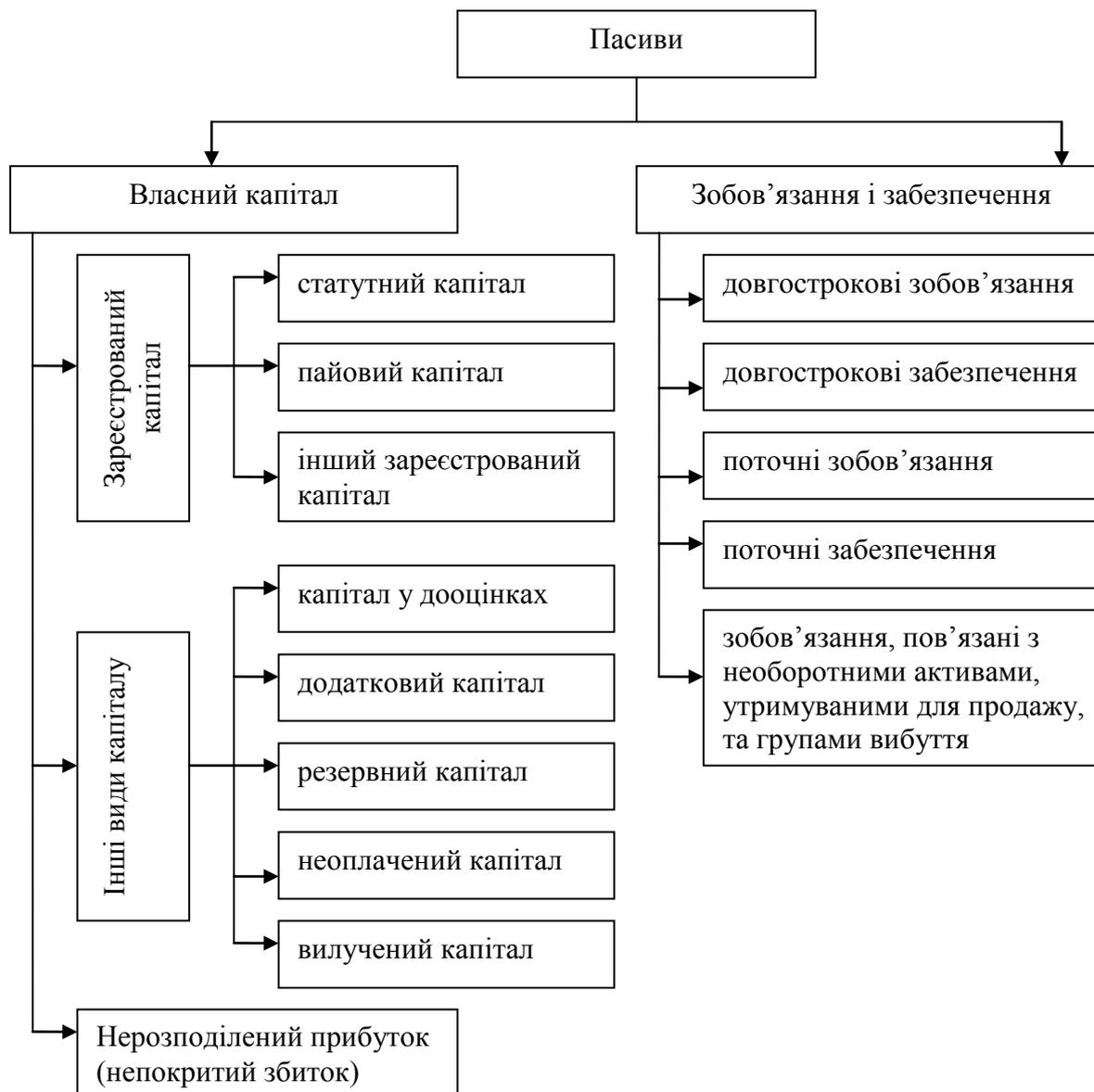


Рис. 3.5. Класифікація пасивів підприємства

**Зареєстрований капітал** – це зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, яка формується відповідно до законодавства.

**Статутний капітал** – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, яка є внеском власників (учасників) в капіталі підприємства.

З одного боку, статутний капітал, наприклад, акціонерного товариства – це власність товариства як юридичної особи, а з іншого –

колективна власність акціонерів, частка кожного в якій визначається вартістю акцій, що належать йому. Акція в такому разі є одиницею власності акціонерного товариства.

Речовим змістом статутного капіталу є грошові і матеріальні ресурси, якими акціонери розплачуються за акції. Статутний капітал створюється в момент утворення товариства, розділений на певну кількість акцій однакової номінальної вартості, є «стартовим» власним капіталом та стає об'єктом обліку з дня реєстрації підприємства.

Аналогічні функції виконує *пайовий капітал*, який становить собою суму пайових внесків членів спілок та інших підприємств, передбачену установчими документами. Він створюється за рахунок обов'язкових і додаткових (на добровільних засадах) пайових внесків членів колективних підприємств, кредитних спілок, підприємств споживчої кооперації.

*Капітал у дооцінках* – це сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів.

*Додатковий капітал* – це сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їх номінальну вартість (емісійний дохід), вартість безоплатно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відповідно до національних П(С)БО відображаються в складі власного капіталу, та інші складові додаткового капіталу.

*Резервний капітал* – сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

*Неоплачений капітал* – сума заборгованості власників (учасників) за внесками в статутний капітал. У міру того як акціонери здійснюватимуть внески в рахунок статутного капіталу, зменшуватиметься неоплачений капітал. Його розмір зменшує первісно зареєстрований статутний капітал, отже, зменшує власний капітал підприємства.

*Вилучений капітал* – фактична вартість акцій власної емісії і часток, викуплених товариством у його учасників. Акціонерне товариство має

право викупити в акціонерів сплачені ними акції з метою їх подальшого анулювання, перепродажу або розповсюдження серед своїх працівників. На суму вилученого капіталу зменшується власний капітал підприємства.

**Доходи** – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що приводять до зростання власного капіталу (крім збільшення капіталу за рахунок вкладів власників). Основне місце в доходах підприємства належить доходу (виручці) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

**Витрати** – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Основне місце в витратах підприємства займає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

**Запам'ятайте!** «Дохід» і «прибуток» – різні поняття! Підприємство може мати значні суми доходів і при цьому бути не прибутковим, адже **прибуток** – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати

Зіставлення сум доходів і витрат дає можливість визначити фінансовий результат діяльності підприємства. Сума різниці між доходами і витратами є прибутком, за рахунок якого підприємство здійснює розрахунки з бюджетом за податками, власниками (учасниками) по дивідендах, формує резервний капітал. Прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків та обов'язкових платежів – **нерозподілений прибуток**. На суму нерозподіленого прибутку збільшується власний капітал підприємства. Відповідно, **збитки** підприємство отримує в разі перевищення витрат над доходами.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **зобов'язання** – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок

минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілює в собі економічні вигоди.

Зобов'язання залежно від строку погашення можуть бути довгострокові і поточні.

**Довгострокові зобов'язання** – це заборгованість підприємства, яка буде погашена протягом більш ніж 12 місяців. До них відносять заборгованість із довгострокових кредитів банку, довгострокових облігацій, з фінансової оренди, відстрочені податкові зобов'язання та ін.

**Відстрочене податкове зобов'язання** – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

**Поточні зобов'язання** – це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або протягом 12 місяців з моменту їх виникнення.

До поточних зобов'язань належать: короткострокові кредити банку; векселі видані; кредиторська заборгованість постачальникам і підрядникам за товари, роботи, послуги; поточні зобов'язання за розрахунками, доходи майбутніх періодів. До поточних зобов'язань за розрахунками відносять розрахунки: за одержаними авансами, з бюджетом, за позабюджетними платежами, зі страхування, з оплати праці, з учасниками (за дивідендами), за внутрішніми розрахунками та ін.

**Доходи майбутніх періодів** – це одержані підприємством у поточному звітному періоді доходи, які на фінансові результати діяльності відносяться в наступні звітні періоди. Це наперед отримані грошові кошти за надане майно в оренду, рекламні послуги, передплатні видання і т. ін.

**Забезпечення наступних витрат і платежів** – це умовні (потенційні) зобов'язання, відносно яких сума і час майбутніх платежів не визначені. До них відносять резерви на оплату відпусток працівникам, на здійснення гарантійного ремонту виробленої продукції, цільове фінансування на певні цілі та ін. Відповідно залежно від ймовірного строку

їх погашення (більше чи менше одного року) забезпечення поділяють на довгострокові та поточні.

Останню групу в пасивах підприємства складають зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття, розмір яких визначається відповідно до П(С)БО 27.

### **3.4. Загальна характеристика методу бухгалтерського обліку**

*Метод бухгалтерського обліку* – це сукупність способів і прийомів, що забезпечують суцільне, безперервне, взаємопов'язане й об'єктивне відображення об'єктів бухгалтерського обліку для управління господарською діяльністю.

#### ***Складові методу бухгалтерського обліку:***

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

*Документація* – це спосіб первісного відображення об'єктів бухгалтерського обліку за допомогою відповідних документів. Для цього на кожну окрему операцію або їх однорідну групу складається документ, який є носієм первісної інформації. У ньому фіксується зміст операції і необхідна інформація для подальшого групування й узагальнення. Застосування документів надає бухгалтерським даним доказової сили.

Необхідним доповненням документації є інвентаризація. *Інвентаризація* – це спосіб виявлення фактичної наявності господарських засобів і порівняння його з даними бухгалтерського обліку. Результатом інвентаризації є надлишки або недостачі, які за допомогою

документування встановити неможливо, тому інвентаризація необхідна для забезпечення реальності облікових показників.

Документація й інвентаризація потрібні для первинного спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку і контролю за збереженням майна, законністю операцій, діяльністю матеріально відповідальних осіб, правильним зберіганням і раціональним використанням майна підприємства.

Для узагальнення різноманітних господарських операцій застосовують *грошову оцінку*, яка є способом грошового вираження об'єктів бухгалтерського обліку. Тільки за допомогою грошової оцінки можлива калькуляція.

*Калькуляція* – це спосіб обчислення в грошовому вираженні фактичної собівартості виготовлення одиниці продукції, виконаних робіт, наданих послуг, а також придбаних товарів і виробничих запасів. Вона дозволяє визначити фактичну собівартість і є основою грошової оцінки об'єктів обліку. Для визначення, наприклад, витрат на виробництво, спочатку здійснюють оцінку витрачених матеріалів. Їх оцінюють на підставі калькуляції собівартості придбаних матеріалів. У результаті простежується тісний взаємозв'язок між двома елементами методу бухгалтерського обліку – оцінкою і калькуляцією.

Для групування та поточного відображення стану й руху господарських засобів і джерел їх утворення використовуються бухгалтерські рахунки. *Бухгалтерський рахунок* – це спосіб поточного відображення господарських операцій у системі бухгалтерського обліку.

Кожна господарська операція на рахунках бухгалтерського обліку відображається за допомогою подвійного запису. Подвійне відображення в обліку обумовлене подвійністю господарських явищ у товарно-грошовому обігу. Її сутність полягає в тому, що кожна господарська операція відображається по дебету одного рахунку та кредиту іншого. Отже, можна сказати, що *подвійний запис* – це спосіб одночасного взаємопов'язаного

відображення операцій за дебетом одного рахунку та кредитом іншого рахунку в однакових сумах.

Способами підсумкового узагальнення інформації є баланс і звітність.

**Бухгалтерський баланс** – спосіб узагальненого відображення в грошовій оцінці господарських засобів (активів) за їх складом і джерелами утворення (пасивів) на певну дату. Баланс тісно пов'язаний з рахунками: рахунки відкриваються на підставі балансу, а баланс складається за даними бухгалтерських рахунків.

Для аналізу, контролю і планування діяльності підприємства необхідна підсумкова інформація про всебічну діяльність підприємства. З цією метою складається бухгалтерська звітність. **Бухгалтерська звітність** – це спосіб узагальнення інформації про результати діяльності підприємства за звітний період на підставі даних бухгалтерського обліку. Вона є завершальним етапом підготовки інформації.

Таким чином, розглянуті способи і прийоми тісно пов'язані між собою і в сукупності становлять метод бухгалтерського обліку.

### **Контрольні запитання**

1. Що є предметом бухгалтерського обліку? Які його складові?
2. Дайте визначення поняття активів підприємства.
3. Що є критерієм віднесення активу до групи необоротних або оборотних?
4. За якими ознаками відрізняють основні засоби і нематеріальні активи?
5. Дайте визначення поняття первісної, амортизаційної, ліквідаційної та залишкової вартості.
6. Чим відрізняються поняття «капітальні інвестиції» і «фінансові інвестиції»?

7. Дайте визначення понять «дебітори», «короткострокова дебіторська заборгованість», «довгострокова дебіторська заборгованість».
8. Чим принципово відрізняються оборотні і необоротні активи?
9. Які активи відносять до виробничих запасів?
10. Охарактеризуйте види поточної дебіторської заборгованості.
11. Що таке сумнівна і безнадійна дебіторська заборгованість?
12. Який склад іншої поточної дебіторської заборгованості?
13. Назвіть об'єкти обліку грошових коштів та їх еквівалентів.
14. Охарактеризуйте витрати майбутніх періодів. У який спосіб їх відносять на фінансові результати діяльності підприємства?
15. Дайте визначення й охарактеризуйте складові частини власного капіталу підприємства.
16. Дайте визначення понять «доходи», «витрати» і «прибуток» підприємства.
17. Що розуміють під нерозподіленим прибутком?
18. Дайте визначення довгострокових і поточних зобов'язань. Наведіть приклади цих зобов'язань.
19. Охарактеризуйте доходи майбутніх періодів. У який спосіб їх відносять на фінансові результати діяльності підприємства?
20. Дайте визначення поняття «господарський процес». Стисло охарактеризуйте процес придбання, виробництва та реалізації.
21. Що таке метод бухгалтерського обліку?
22. Назвіть елементи методу бухгалтерського обліку.
23. Дайте визначення кожного елемента методу бухгалтерського обліку.

## ТЕМА 4

### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

- 4.1. Поняття та структура бухгалтерського балансу
- 4.2. Класифікація бухгалтерських балансів
- 4.3. Зміст активу балансу
- 4.4. Зміст пасиву балансу
- 4.5. Вплив господарських операцій на стан балансу. Типи балансових змін

#### 4.1. Поняття та структура бухгалтерського балансу

Термін «баланс» широко відомий фахівцям у сфері обліку, аналізу, планування і вживається в значенні рівноваги. Цей термін означає стійку рівновагу взаємопов'язаних явищ і процесів, що мають кількісно-вартісну вираження.

Бухгалтерський баланс є основною та обов'язковою формою фінансової звітності в усіх країнах світу. У балансі відображається фінансовий та майновий стан підприємства, який характеризує його активи, зобов'язання та власний капітал у грошовому вимірнику на певну дату. Характерною особливістю побудови балансу в різних країнах є порядок розташування в ньому активів, капіталу та зобов'язань підприємства. Залежно від структури бухгалтерського балансу розрізняють вертикальну та горизонтальну форму розташування активу і пасиву.

За горизонтальної (двосторонньої) форми баланс побудований за допомогою таблиці, у якій активи розміщуються ліворуч, а зобов'язання і капітал – праворуч. За вертикальної форми балансу в таблиці спочатку розміщуються активи, а потім власний капітал і зобов'язання.

Незважаючи на відмінності в побудові балансу в окремих країнах світу, в його основу всюди покладено основне балансове рівняння:

$$\text{Активи (А)} = \text{Зобов'язанням (З)} + \text{Власний капітал (К)}.$$

Із цього рівняння випливає формула для визначення розміру власного капіталу підприємства. Він визначається шляхом віднімання від загальної суми активів зобов'язань підприємства:

$$K = A - Z.$$

Балансове узагальнення інформації дозволяє виявити фінансово-майновий стан підприємства завдяки подвійному групуванню об'єктів бухгалтерського спостереження. Звідси бухгалтерський баланс має дві частини – активи і пасиви.

Бухгалтерський баланс призначений для відображення фінансового стану підприємства, тому він є однією з форм фінансової звітності, зміст і розкриття якої передбачено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Цей стандарт містить визначення поняття «баланс».

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

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. У Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» звітним періодом є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу (року).

Форма 1 «Баланс» містить: загальні відомості про підприємство, статті активу і пасиву. В активі балансу відображається те, що має підприємство, у пасиві – за рахунок яких джерел сформовано активи. Елементами бухгалтерського балансу є активи, зобов'язання і власний капітал.

Кожен окремий показник в балансі називається *статтею*, і їй призначається цифровий код. Балансова стаття відповідає показнику (на початок або кінець звітного періоду), що характеризує окремі види економічних ресурсів і джерел їх утворення.

Статті балансу об'єднанні в групи, а групи – у розділи і відображаються в грошовому вираженні у двох показниках: на початок і кінець звітного періоду.

Схематично структуру балансу можна подати у вигляді таблиці (табл. 4.1).

Таблиця 4.1. Структура балансу підприємства

<b>Актив</b>	<b>Код рядка</b>	<b>На початок звітного періоду</b>	<b>На кінець звітного періоду</b>
I. Необоротні активи			
II. Оборотні активи			
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс			
<b>Пасив</b>	<b>Код рядка</b>	<b>На початок звітного періоду</b>	<b>На кінець звітного періоду</b>
I. Власний капітал			
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс			

Активи в українському балансі розміщуються в порядку підвищення рівня ліквідності. Під *ліквідністю статей балансу* розуміють їх здатність перетворення в грошові кошти без втрати вартості. Саме тому в активі спочатку розміщуються менш ліквідні статті: нематеріальні активи, основні засоби, капітальні інвестиції і т.п., а в кінці – найбільш ліквідні: грошові кошти.

Побудова статей активу впливає на порядок розміщення статей пасиву балансу. Слід дотримуватися правила, за яким статті активу мають знаходитися напроти пасиву, джерелами утворення яких вони є. Отже, можна визначити таку послідовність розташування статей пасиву: джерела

власних засобів (власний капітал), довгострокові і короткострокові (поточні) зобов'язання. Форма сучасного балансу побудована за принципом балансу-нетто, в якому основні засоби і нематеріальні активи відображаються за залишковою вартістю. Підсумки за балансовими статтями активу або пасиву називаються *валютою балансу*.

При складанні фінансових звітів підприємства можуть визначати склад статей, за якими розкривається інформація, а саме: можуть не наводити статей у разі, якщо за ними відсутня інформація до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді). Також підприємства можуть вносити до фінансових звітів додаткові статті у передбаченому законодавством порядку. *Додаткові статті* відображають у разі, якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Отже, бухгалтерський баланс характеризує фінансовий стан підприємства на певну дату, складається з активу і пасиву, які внаслідок подвійного відображення об'єктів бухгалтерського обліку між собою рівні. Рівність підсумків активу і пасиву обумовлена принципом подвійності господарських операцій. У результаті активів не може бути більше, ніж джерел, за рахунок яких вони утворені.

## **4.2. Класифікація бухгалтерських балансів**

Залежно від мети складання існує багато різновидів бухгалтерських балансів. Їх можна класифікувати за різними ознаками, серед яких найбільше значення мають термін складання і обсяг інформації (рис. 4.1).

Основоположною класифікацією є класифікація за термінами складання балансів.



Рис. 4.1. Класифікація бухгалтерських балансів

Зі вступного балансу, який складається в момент створення підприємства, починається ведення бухгалтерського обліку суб'єктів підприємницької діяльності. Поточні баланси, на відміну від вступного, складаються періодично протягом всього часу функціонування підприємства і поділяються на початкові (що входять), проміжні і завершальні.

Початкові і завершальні баланси складаються на початок і кінець фінансового року. При їх складанні слід врахувати, що дані на кінець звітної періоду (року) є початковими (вхідними) на початок наступного фінансового року. Тотожність наступних даних є обов'язковою умовою складання бухгалтерських балансів.

Проміжні баланси складаються за періоди, що знаходяться між початком і кінцем звітного періоду. Це баланси, складені на кінець кожного кварталу.

Ліквідаційні баланси складаються в разі ліквідації підприємства. Перш за все, це вступний ліквідаційний баланс, який складається на дату прийняття власником рішення про ліквідацію підприємства. У разі закінчення терміну для висунення вимог кредиторами складається проміжний ліквідаційний баланс. По закінченні операцій з ліквідації підприємства складається завершальний ліквідаційний баланс.

### **4.3. Зміст активу балансу**

Актив балансу характеризує в грошовому вираженні економічні ресурси підприємства, необхідні йому для здійснення діяльності. Основу побудови активу балансу становить науково обґрунтована класифікація економічних ресурсів підприємства, розглянута в попередній темі.

Заповнення статей активу балансу здійснюється відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності».

Розглянемо зміст розділів активу і з'ясуємо, що характеризують основні статті активу балансу.

У статті «Нематеріальні активи» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації (яка наводиться в дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації.

У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи

на будівництво, реконструкцію, модернізацію, створення, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів.

У статті «Основні засоби» наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів та орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», а також вартість інших необоротних матеріальних активів.

У цій статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів (у дужках) та їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.

У статті «Інвестиційна нерухомість» відображається вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості згідно з П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

У статті «Довгострокові біологічні активи» відображається вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться за П(С)БО 30 «Біологічні активи».

У статті «Довгострокові фінансові інвестиції» відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. У цій статті виокремлюються фінансові інвестиції, які згідно з відповідними П(С)БО обліковуються методом участі в капіталі.

У статті «Довгострокова дебіторська заборгованість» відображається заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

У статті «Відстрочені податкові активи» відображається сума податку на прибуток, яка підлягає відшкодуванню в наступних періодах, що визначається відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

У статті «Інші необоротні активи» наводиться вартість необоротних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Необоротні активи».

Проміжний підсумок за першим розділом активу наводиться в статті «Усього за розділом І» і визначається шляхом додавання значень за статтями, що входять у даний розділ.

**Запам'ятайте!** При відображенні статей, за якими окремо відображається первісна вартість і сума накопиченої амортизації (знос) (наприклад, «Нематеріальні активи», «Основні засоби») слід пам'ятати, що до підсумку балансу береться лише залишкова вартість.

У статті «Запаси» відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами згідно з П(С)БО 9 «Запаси», зокрема, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

У разі відповідності ознакам суттєвості може бути окремо наведена в додаткових статтях інформація про вартість виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та товарів. До підсумку балансу включається загальна вартість запасів, інформація про вартість окремих складових запасів наводиться в додаткових статтях в межах загальної суми.

У статті «Поточні біологічні активи» відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі) та

рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури).

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

У статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами» відображається сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

У статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету. Окремо наводиться дебіторська заборгованість з податку на прибуток.

У статті «Інша поточна дебіторська заборгованість» відображається заборгованість дебіторів, яка не відображена в окремих статтях щодо розкриття інформації про дебіторську заборгованість або яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та відображається у складі оборотних активів. Так, наприклад, у даній статті відображаються суми дебіторської заборгованості за розрахунками з підзвітними особами, за розрахунками за претензіями, за наданими кредитами працівникам підприємства та ін.

У статті «Поточні фінансові інвестиції» відображають фінансові інвестиції на строк, що не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, що є еквівалентами грошових коштів).

У статті «Гроші та їх еквіваленти» відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземній валюті.

У статті «Витрати майбутніх періодів» відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

У статті «Інші оборотні активи» відображаються суми оборотних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Оборотні активи».

Загальна сума оборотних активів наводиться в статті «Усього за розділом II».

У розділі III «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, що визначається відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Загальний підсумок трьох розділів (стаття «Баланс») дає уявлення про активи підприємства в цілому на початок і кінець звітного періоду; зіставлення даних на початок і кінець звітного періоду дозволяє з'ясувати, як змінилися складові активів за звітний період.

#### **4.4. Зміст пасиву балансу**

Пасив балансу характеризує в грошовому вираженні власний капітал і зобов'язання підприємства. Розглянемо зміст розділів пасиву і з'ясуємо, що характеризують основні статті пасиву балансу.

У статті «Зареєстрований капітал» наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, яка формується відповідно до законодавства.

У статті «Капітал у дооцінках» наводиться сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів.

У статті «Додатковий капітал» відображається емісійний дохід (сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їх номінальну

вартість), вартість безоплатно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відповідно до П(С)БО відображаються в складі власного капіталу та інші складові додаткового капіталу.

У статті «Резервний капітал» наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

У статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображаються або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку.

**Запам'ятайте!** У разі якщо підприємство за звітний період отримало збитки, то сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті «Неоплачений капітал» відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті «Вилучений капітал» господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

**Запам'ятайте!** Статті «Неоплачений капітал», «Вилучений капітал» наводяться в дужках і підлягають вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу

Загальний розмір власного капіталу підприємства наводиться в статті «Усього за розділом І».

У статті «Відстрочені податкові зобов'язання» наводиться сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах, яка визначається відповідно до П(С)БО 17.

У статті «Довгострокові кредити банків» наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

У статті «Інші довгострокові зобов'язання» наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства, не включена в інші статті, в яких розкривається інформація про довгострокові зобов'язання, зокрема зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки.

У статті «Довгострокові забезпечення» відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), розмір яких на дату складання балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок.

У статті «Цільове фінансування» наводиться сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств.

Загальний розмір довгострокових зобов'язань і забезпечень підприємства наводиться в статті «Усього за розділом ІІ».

У статті «Короткострокові кредити банків» відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них кредитами.

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи,

послуги» відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями, якщо вона наводиться в окремій статті).

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету (включаючи податки з працівників підприємства). У цій статті окремо наводиться поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток.

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування» відображається сума заборгованості за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» відображається заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату.

У статті «Поточні забезпечення» наводиться сума забезпечень, які планується використати протягом 12 місяців з дати балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створене.

У статті «Доходи майбутніх періодів» відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

У статті «Інші поточні зобов'язання» наводяться суми зобов'язань, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включеними до інших статей, наведених у розділі «Поточні зобов'язання і забезпечення».

Інформація про загальний розмір поточних зобов'язань і забезпечень відображається в статті «Усього за розділом III»

У розділі IV «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття» відображаються зобов'язання, що визначаються відповідно до П(С)БО 27.

Також за наявності на підприємстві недержавного пенсійного фонду інформація про його розмір наводиться в додатковій статті, яка включена до розділу V балансу «Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду».

Загальний розмір пасивів підприємства (стаття «Баланс») обов'язково має дорівнювати загальному розміру його активів як на початок, так і на кінець звітного періоду.

#### **4.5. Вплив господарських операцій на стан балансу. Типи балансових змін**

Здійснювані на підприємстві господарські операції зумовлюють зміни в статтях активу і пасиву балансу. Ці зміни називаються *балансовими*, оскільки будь-яка господарська операція впливає на розмір активів і пасивів.

При всьому різноманітті господарських операцій на підприємстві може бути чотири типи балансових змін, характеристика яких наведена в табл. 4.2.

У результаті господарських операцій, що належать до першого і другого типу балансових змін, валюта балансу залишається незмінною. Відбуваються лише зміни в статтях активу (перший тип балансових змін) або в статтях пасиву (другий тип балансових змін), тобто відбувається перегрупування статей у відповідній частині балансу.

Сутність третього і четвертого типу балансових змін полягає в тому, що задіяні в операції статті активу і пасиву рухаються одночасно в одному напрямку. Так, третій тип передбачає одночасне збільшення активу і пасиву на однакову суму. Відповідно за четвертого типу балансових змін статті активу і пасиву одночасно зменшуються на одну й ту саму суму. При цьому валюта балансу збільшується (третій тип) або зменшується

(четвертий тип) на одну й ту саму суму, а загальний підсумок статей активу дорівнює загальному підсумку статей пасиву.

Таблиця 4.2. Типи балансових змін

Тип балансових змін	Характеристика	Приклад
Активний А+ А-	Зміни в результаті здійснення операції відбуваються тільки в статтях активу. При цьому одна стаття активу збільшується, а інша – зменшується	На поточний рахунок надійшли кошти від покупців за раніше відвантажену продукцію: (А+) Гроші та їх еквіваленти (рядок 1165); (А-) Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги (рядок 1125).
Пасивний П+ П-	Зміни в результаті здійснення операції відбуваються тільки в статтях пасиву. При цьому одна стаття пасиву збільшується, а інша – зменшується	За рахунок нерозподіленого прибутку поповнено резервний капітал: (П+) Резервний капітал (рядок 1415); (П-) Нерозподілений прибуток (рядок 1420).
Активно-пасивний в бік збільшення А+ П+	Одночасне збільшення активу і пасиву балансу на одну й ту саму суму	Отримано короткостроковий кредит банку на поточний рахунок: (А+) Гроші та їх еквіваленти (рядок 1165); (П+) Короткострокові кредити банку (рядок 1600).
Активно-пасивний в бік зменшення А- П-	Одночасне зменшення активу і пасиву балансу на одну й ту саму суму	Виплачено з каси заробітну плату: (А-) Гроші та їх еквіваленти (рядок 1165); (П-) Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці (рядок 1630).

**Запам'ятайте!** У результаті будь-якого з чотирьох типів балансових змін загальна сума активів дорівнює загальній сумі пасивів.

Таким чином, будь-яка господарська операція буде віднесена до одного з чотирьох типів балансових змін. Якщо зміни відбуваються лише в статтях активу або лише в статтях пасиву, то одна із статей повинна

збільшуватися, а інша зменшуватися. При цьому валюта балансу залишається незмінною. При одночасних змінах і активу, і пасиву статті рухаються в одному напрямку (у бік зменшення, або в бік збільшення). При цьому валюта балансу збільшується або зменшується на відповідну суму.

### **Контрольні запитання**

1. Дайте визначення балансу як елемента методу бухгалтерського обліку і як форми фінансової звітності.
2. Що є метою складання бухгалтерського балансу?
3. Які згруповані активи і пасиви в бухгалтерському балансі?
4. Що називається статтею балансу?
5. За яким принципом побудована форма балансу?
6. Чим пояснюється рівність активу і пасиву балансу?
7. Які види балансу розрізняють залежно від терміну складання?
8. Які існують види балансу залежно від обсягу інформації?
9. Що характеризують статті активу балансу?
10. Назвіть розділи і статті активу балансу.
11. Що характеризують статті пасиву балансу?
12. Назвіть розділи і статті пасиву балансу.
13. Який вплив на баланс мають господарські операції?
14. У чому полягає сутність типів балансових змін?

## ТЕМА 5

### РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

- 5.1. Призначення бухгалтерських рахунків
- 5.2. Поняття активних, пасивних і активно-пасивних рахунків. Визначення оборотів і кінцевого залишку (сальдо) на рахунку
- 5.3. Подвійний запис на рахунках. Кореспонденція рахунків.
- 5.4. Рахунки синтетичного і аналітичного обліку, їх взаємозв'язок
- 5.5. Узагальнення даних поточного обліку. Зміст та призначення оборотних відомостей
- 5.6. Зв'язок між рахунками і балансом

#### 5.1. Призначення бухгалтерських рахунків

У процесі господарської діяльності на підприємстві здійснюються численні і різноманітні за характером господарські операції. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» *господарська операція* визначається як дія або подія, що зумовлює зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Щоб простежити ці зміни, необхідна система поточного обліку господарських операцій. Такою системою є система бухгалтерських рахунків.

*Рахунки бухгалтерського обліку* — це спосіб поточного відображення господарських операцій в певній системі для контролю активів і пасивів підприємства.

На рахунках здійснюється групування економічно однорідних об'єктів, відображених в статтях балансу. За звітний період на рахунках відображаються зміни, зумовлені господарськими операціями, готуються

підсумкові показники для управління, аналізу та складання різної звітності (фінансової, управлінської, податкової, статистичної).

Головний принцип відкриття рахунків полягає в тому, що рахунок відкривається за назвою статті балансу, наприклад, «Нематеріальні активи», «Основні засоби», «Виробничі запаси», «Поточні фінансові інвестиції», «Резервний капітал», «Довгострокові кредити банків», «Розрахунки з оплати праці», «Розрахунки зі страхування» і т. ін.

Рух активів і пасивів унаслідок господарських операцій зумовлює збільшення або зменшення на рахунку, тому рахунок поділяється на дві частини. Ліва частина має назву «Дебет», а права – «Кредит».

## **5.2. Поняття активних, пасивних і активно-пасивних рахунків. Визначення оборотів і кінцевого залишку (сальдо) на рахунку**

Залежно від поділу бухгалтерського балансу на актив і пасив розрізняють активні і пасивні рахунки бухгалтерського обліку. Умовно рахунок можна подати у вигляді схеми (наприклад, рис. 5.1), що має дві частини: дебет – ліва частина рахунку; кредит – права частина рахунку. З навчальною метою схематичне відображення рахунків називають «літаками».

Рахунки мають початкове і кінцеве сальдо, дебетові і кредитові обороти.

**Початкове сальдо** – залишок на рахунку на початок звітного періоду.

**Кінцеве сальдо** – залишок на рахунку на кінець звітного періоду.

**Оборот** – сукупність записів, відображених з одного боку рахунку за звітний період. Тому на кожному рахунку є дебетовий і кредитовий оборот.

**Дебетовий оборот** – сукупність операцій, відображених по дебету рахунку.

**Кредитовий оборот** – сукупність операцій, відображених по кредиту рахунку.

**Активними** називаються рахунки, що відображають стан активів підприємства і зміни, які відбуваються в них. Для наочності наведемо схему записів на активних рахунках (рис. 5.1).

Активний рахунок	
Д-т	К-т
<u>Початкове сальдо</u>	
Господарські операції, що зумовлюють збільшення активу (+)	Господарські операції, що зумовлюють зменшення активу (-)
<u>Кінцеве сальдо</u>	

Рис. 5.1. Схема записів на активних рахунках

До активних рахунків можна віднести такі: «Готівка», «Рахунки в банках», «Основні засоби», «Виробничі запаси», «Виробництво», «Готова продукція», «Товари» і багато інших.

Стан активів характеризує такий показник, як залишок (сальдо) на початок звітної періоду, який в активних рахунках завжди відображається по дебету. Господарські операції звітної періоду, що викликають збільшення на активних рахунках, також відображаються по дебету. Господарські операції, що призводять до зменшення на активних рахунках, відображаються по кредиту. Кінцеве сальдо в активному рахунку завжди відображається по дебету.

**Кінцевий залишок (сальдо) на активному рахунку** визначається за формулою.

$$K_{ca} = P_{ca} + O_{дта} - O_{кта}, \quad (5.1)$$

- де  $K_{ca}$  – кінцеве сальдо активного рахунку;  
 $П_{ca}$  – початкове сальдо активного рахунку;  
 $О_{дта}$  – обороти по дебету активного рахунку;  
 $О_{кта}$  – обороти по кредиту активного рахунку.

**Пасивними** називаються рахунки, що відображають стан пасивів підприємства і зміни, які відбуваються в них. Прикладами пасивних рахунків є такі: «Резервний капітал», «Довгострокові позики», «Розрахунки за виплатами працівникам» і т. ін.

Для наочності наведемо схему записів на пасивному рахунку (рис. 5.2).

Д-т	Пасивний рахунок	К-т
Господарські операції, що зумовлюють зменшення пасиву (-)	<u>Початкове сальдо</u>  Господарські операції, що зумовлюють збільшення пасиву (+)  <u>Кінцеве сальдо</u>	

Рис. 5.2. Схема записів на пасивних рахунках

Стан пасивів на початок звітної періоду характеризує початковий залишок (сальдо), який у пасивних рахунках завжди відображається по кредиту. Господарські операції звітної періоду, що зумовлюють збільшення на пасивних рахунках, також відображаються по кредиту. Господарські операції, що викликають зменшення на пасивних рахунках, відображаються по дебету.

**Кінцевий залишок (сальдо) на пасивному рахунку** визначається за формулою 5.2.

$$K_{cp} = П_{cp} + O_{ktn} - O_{дtn}, \quad (5.2)$$

- де  $K_{сп}$  – кінцеве сальдо пасивного рахунку;  
 $П_{сп}$  – початкове сальдо пасивного рахунку;  
 $О_{дтп}$  – обороти по дебету пасивного рахунку;  
 $О_{ктп}$  – обороти по кредиту пасивного рахунку.

Крім активних і пасивних рахунків, у бухгалтерському обліку є рахунки, яким притаманні властивості як активних, так і пасивних рахунків. Це активно-пасивні рахунки.

**Активно-пасивними** називаються рахунки, які одночасно відображають стан активів і пасивів підприємства та зміни, що відбуваються в них. Найбільш поширеними прикладами активно-пасивних рахунків є такі: «Розрахунки за податками й платежами», «Фінансові результати», «Розрахунки з підзвітними особами».

Проілюструємо викладене у вигляді схеми записів господарських операцій на активно-пасивних рахунках на прикладі рахунку «Розрахунки за податками й платежами» (рис. 5.3).

Активно-пасивний рахунок «Розрахунки за податками й платежами»	
Д-т	К-т
<u>Початкове сальдо, що характеризує дебіторську заборгованість</u>  Господарські операції, що викликають: а) збільшення дебіторської заборгованості (+); б) зменшення кредиторської заборгованості (-)	<u>Початкове сальдо, що характеризує кредиторську заборгованість</u>  Господарські операції, що викликають: а) зменшення дебіторської заборгованості (-); б) збільшення кредиторської заборгованості (+)
<u>Кінцеве сальдо, що характеризує дебіторську заборгованість</u>	<u>Кінцеве сальдо, що характеризує кредиторську заборгованість</u>

Рис. 5.3. Схема записів на активно-пасивних рахунках

У балансі стан розрахунків з бюджетом відображається в активі та пасиві: в активі – дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом; у пасиві – кредиторська заборгованість підприємства з усіх видів податків і платежів у бюджет.

Рахунок «Розрахунки за податками й платежами» є активно-пасивним, до якого аналітичні рахунки відкриваються за видами податків, зборів і платежів. Залежно від ситуації, що склалася, окремі аналітичні рахунки можуть мати або дебетове, або кредитове сальдо (згорнуте сальдо). Загалом по синтетичному рахунку сальдо може бути розгорнутим, тобто і по дебету, і по кредиту.

### **5.3. Подвійний запис на рахунках. Кореспонденція рахунків**

Сутність подвійного запису на бухгалтерських рахунках полягає в тому, що господарська операція відображається по дебету одного рахунку і кредиту іншого рахунку. Подвійний запис обумовлений діалектичною сутністю кожної господарської операції, її подвійністю.

Уперше сутність подвійного запису була розкрита і логічно обґрунтована в праці італійського математика Луки Пачолі «Трактат про рахунки і записи», виданій у 1494 році. Зміст цієї книги свідчить, що подвійний запис використовується людством вже понад 500 років.

Отже, *подвійний запис* – це спосіб одночасного взаємопов'язаного відображення господарської операції по дебету одного рахунку і по кредиту іншого рахунку в однакових сумах.

Для того щоб визначити, як користуватися подвійним записом, і встановити, який рахунок дебетувати, а який кредитувати, необхідно перш за все з'ясувати суть господарської операції і встановити, які рахунки беруть участь у даній господарській операції. Використовуючи схему записів на активних і пасивних рахунках, необхідно встановити взаємозв'язок рахунків, тобто який рахунок дебетувати, а який – кредитувати.

Розглянемо на прикладах господарських операцій застосування вищезгаданої методики, використовуючи План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій.

**Приклад 1.** Витрачена сировина на виробництво продукції в сумі 5000 грн.

Ця операція зумовлює зміни тільки в статтях активу балансу, отже, необхідно використовувати активні рахунки «Виробничі запаси» та «Виробництво». Витрата сировини означає зменшення залишку на активному рахунку «Виробничі запаси», отже, суму 5000 грн слід записати на його кредиті. На цю ж суму збільшуються витрати на виробництво продукції, накопичення яких здійснюється по дебету активного рахунку «Виробництво». У результаті зазначена операція в сумі 5000 грн відображається по дебету рахунку 23 «Виробництво» і по кредиту рахунку 20 «Виробничі запаси».

**Приклад 2.** Нарахована заробітна плата виробничим робітникам у сумі 2000 грн.

Операція обумовлює одночасне збільшення статті активу і статті пасиву. Нарахування заробітної плати означає збільшення кредиторської заборгованості, отже, пасивний рахунок «Розрахунки за виплатами працівникам» кредитується. З іншого боку, на цю саму суму збільшуються витрати підприємства, що враховуються по дебету активного рахунку «Виробництво». В результаті сума 2000 грн знаходить відображення по дебету рахунку 23 «Виробництво» і по кредиту рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

**Приклад 3.** Отримана продукція завершеного виробництва в сумі 10 000 грн.

Операція викликає зміни тільки в статтях активу, отже, слід використовувати активні рахунки «Готова продукція» та «Виробництво». Готова продукція оцінюється в сумі фактичних витрат, врахованих по дебету рахунку «Виробництво». Вони склалися з витрат незавершеного

виробництва на початок місяця (3000 грн), вартості витраченої сировини (5000 грн) і нарахованої заробітної плати робітникам за виробництво готової продукції (2000 грн). В результаті собівартість готової продукції складає 10000 грн. Цю операцію необхідно відобразити по дебету активного рахунку «Готова продукція». Оскільки процес виробництва закінчений, то суму витрат (10000 грн) необхідно списати, тобто «закрити» рахунок «Виробництво». Це означає, що на активному рахунку 23 «Виробництво» операцію слід записати по кредиту.

Отже, взаємозв'язок між рахунками з даної операції такий: дебет рахунку 26 «Готова продукція» і кредит рахунку 23 «Виробництво».

**Приклад 4.** З нарахованої заробітної плати на користь державного бюджету утриманий податок з доходів фізичних осіб в сумі 300 грн.

Операція зумовлює зміни в статтях пасиву, а це означає, що необхідно використовувати пасивні рахунки «Розрахунки за виплатами працівникам» і «Розрахунки за податками і платежами». На рахунку «Розрахунки за виплатами працівникам» операція зумовлює зменшення кредиторської заборгованості перед працівниками підприємства, а на рахунку «Розрахунки за податками й платежами» операція призводить до збільшення кредиторської заборгованості підприємства перед бюджетом. Використовуючи схему записів на пасивних рахунках, операцію слід відобразити по дебету рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» і кредиту рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

**Приклад 5.** З каси видана заробітна плата працівникам підприємства в сумі 1700 грн.

Операція викликає одночасне зменшення статті активу і статті пасиву. Перш за все, змінюється активний рахунок 30 «Готівка», по якому операція означає зменшення грошових коштів, тому необхідно зробити запис за кредитом цього рахунку. З іншого боку, операція зумовлює зменшення кредиторської заборгованості з оплати праці, що супроводжується записом по дебету пасивного рахунку «Розрахунки за виплатами працівникам». У результаті сума 1700 грн знаходить

відображення по дебету рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» і по кредиту рахунку 30 «Готівка».

Розглянуті приклади відображення на бухгалтерських рахунках господарських операцій зобразимо у вигляді схем.

20 «Виробничі запаси»	
Д-т	К-т
<u>Початкове сальдо</u> 15000	1) 5000
Оборот –	Оборот 5000
<u>Кінцеве сальдо</u> 10000	

23 «Виробництво»	
Д-т	К-т
<u>Початкове сальдо</u> 3000	
1) 5000	
2) 2000	3) 10 000
Оборот 7000	Оборот 10 000
<u>Кінцеве сальдо –</u>	

26 «Готова продукція»	
Д-т	К-т
<u>Початкове сальдо</u> 500	
3) 10 000	
Оборот 10 000	Оборот –
<u>Кінцеве сальдо</u> 10 500	

Д-т	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	К-т
		<u>Початкове сальдо 1000</u>
4) 300		
5) 1700		2) 2000
Оборот 2000		Оборот 2000
		<u>Кінцеве сальдо 1000</u>

Д-т	64 «Розрахунки за податками й платежами»	К-т
		<u>Початкове сальдо 1200</u>
		4) 300
Оборот –		Оборот 300
		<u>Кінцеве сальдо 1500</u>

Д-т	30 «Готівка»	К-т
<u>Початкове сальдо 2000</u>		
		5) 1700
Оборот –		Оборот 1700
<u>Кінцеве сальдо 300</u>		

При відображенні господарської операції на бухгалтерських рахунках виникає взаємозв'язок між рахунками. Форма взаємозв'язку між

рахунками, що виникає при здійсненні господарських операцій, називається **кореспонденцією рахунків**. Рахунки, взаємопов'язані між собою господарською операцією, називаються **кореспондуючими**.

Кореспонденції рахунків можуть бути прості і складні.

Кореспонденція, яка складається з одного рахунку, що дебетується, і одного рахунку, що кредитується, називається **простою**. Усі розглянуті вище приклади кореспонденцій рахунків є простими.

Кореспонденція, яка складається з одного рахунку, що дебетується, і кількох рахунків, що кредитуються, або кількох рахунків, що дебетуються, і одного рахунку, що кредитується, називається **складною**.

Прості і складні кореспонденції рахунків оформляються в реєстраційному журналі господарських операцій (табл. 5.1)

Таблиця 5.1. Реєстраційний журнал господарських операцій

№	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Витрачено сировини на виробництво продукції	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»	5000
2	Нарахована заробітна плата виробничим робітникам	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	2000
3	Отримана продукція від виробництва	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»	10000
4	Утриманий з нарахованої заробітної плати податок з доходів фізичних осіб	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	64 «Розрахунки за податками й платежами»	300
5	Видана з каси заробітна плата працівникам підприємства	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	30 «Готівка»	1700

На підставі реєстраційного журналу робиться рознесення господарських операцій в облікові реєстри (відомості, журнали-ордери), з навчальною метою – на схемах («літаках»). По закінченню місяця на кожному рахунку визначаються обороти і залишки (сальдо) на кінець місяця.

#### 5.4. Рахунки синтетичного і аналітичного обліку, їх взаємозв'язок

Бухгалтерський облік на підприємстві здійснюється за двома напрямками:

- 1) у ньому подаються узагальнені (синтетичні) показники, в яких об'єднуються разом однорідні активи і пасиви, як це має місце, наприклад, у балансі;
- 2) для оперативного управління, для контролю за збереженням майна бухгалтерський облік дає докладні (аналітичні) відомості, які детально характеризують стан і рух активів і пасивів підприємства.

Для отримання показників, різних за ступенем деталізації, узагальнення в бухгалтерському обліку використовуються два види рахунків – синтетичні (узагальнені) і аналітичні (деталізовані).

**Синтетичні рахунки** містять узагальнену інформацію про економічні ресурси, джерела їх утворення та про результати господарської діяльності за економічно однорідними групами тільки в грошовому вираженні.

**Аналітичні рахунки** дають детальну (докладну) характеристику даних синтетичного рахунку і можуть бути в натуральних, в трудових вимірниках й обов'язково в грошовому вираженні.

Відображення стану та руху активів і пасивів, господарських процесів і їх результатів в узагальнених показниках на синтетичних рахунках називається **синтетичним обліком**.

Відображення стану та руху активів і пасивів, господарських процесів і їх результатів у детальних показниках на аналітичних рахунках називають **аналітичним обліком**.

Аналітичний облік ведеться для деталізації синтетичного обліку. Він дозволяє більш глибоко проконтролювати діяльність підприємства.

**Субрахунок** – це проміжна ланка між синтетичним рахунком і його аналітичними рахунками. Це групування однорідних аналітичних рахунків.

Наприклад, синтетичний рахунок «Виробничі запаси» має дев'ять субрахунків. Зокрема субрахунок «Паливо» об'єднує однорідні аналітичні рахунки: бензин, дизпаливо, мастильні матеріали за їх видами; субрахунок «Будівельні матеріали» - об'єднує аналітичні рахунки, що відкриваються на види будівельних матеріалів (цегла, цемент, шифер, фарба і т.д.).

Розглянемо відображення операцій по аналітичних рахунках на прикладі рахунку «Готова продукція» молокозаводу (табл. 5.2).

Таблиця 5.2. Реєстраційний журнал господарських операцій з руху готової продукції

№	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Надійшла на склад з виробничого цеху № 1 така продукція: а) сир, 200 кг б) сметана, 50 кг в) вершкове масло, 120 кг			300 100 1080
	Разом	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»	1480
2	Надійшла на склад з виробничого цеху № 2 така продукція: а) сир, 100 кг б) сметана, 70 кг в) вершкове масло, 60 кг			150 140 540
	Разом	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»	830
3	Реалізована така готова продукція: а) сир, 280 кг б) сметана, 190 кг в) вершкове масло, 200 кг			420 380 1800
	Разом	90 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція»	2600

Зробимо рознесення по синтетичному рахунку «Готова продукція» і його аналітичним рахункам на нижче наведених схемах.

Д-т	26 «Готова продукція»	К-т
<hr/>		
<u>Початкове сальдо</u>		
650		
1) 1480		3) 2600
2) 830		
Оборот 2310		Оборот 2600
<u>Кінцеве сальдо</u>		
360		

Аналітичні рахунки до синтетичного рахунку 26 «Готова продукція» (сир, сметана, вершкове масло) представлені нижче.

## Сир

Д-т		К-т	
кількість	сума	кількість	сума
<u>Початкове сальдо</u>			
-	-		
Надійшло		Вибуло	
1) 200	300	3) 280	420
2) 100	150		
Оборот 300	450	Оборот 280	420
<u>Кінцеве сальдо</u>			
20	30		

## Сметана

Д-т		К-т	
кількість	сума	кількість	сума
<u>Початкове сальдо</u>			
100	200		
Надійшло		Вибуло	
1) 50	100	3) 190	380
2) 70	140		
Оборот 120	240	Оборот 190	380
<u>Кінцеве сальдо</u>			
30	60		

## Вершкове масло

Д-т		К-т	
кількість	сума	кількість	сума
<u>Початкове сальдо</u>			
50	450		
<u>Надійшло</u>		<u>Вибуло</u>	
1) 120	1080	3) 200	1800
2) 60	540		
Оборот 180	1620	Оборот 200	1800
<u>Кінцеве сальдо</u>			
30	270		

Взаємозв'язок аналітичних рахунків з синтетичним виявляється в чотирьох рівностях:

- 1) сума початкових залишків із аналітичних рахунків дорівнює початковому залишку синтетичного рахунку;
- 2) сума оборотів з дебету аналітичних рахунків дорівнює обороту з дебету синтетичного рахунку;
- 3) сума оборотів з кредиту аналітичних рахунків дорівнює обороту з кредиту синтетичного рахунку;
- 4) сума кінцевих залишків з аналітичних рахунків дорівнює кінцевому залишку синтетичного рахунку.

Отже, у бухгалтерському обліку є:

- синтетичні рахунки – рахунки I порядку;
- субрахунки – рахунки II порядку;
- аналітичні рахунки – рахунки III порядку.

Взаємозв'язок перевіряється шляхом звірки даних оборотних відомостей по аналітичних рахунках з оборотною відомістю по синтетичних рахунках.

### **5.5. Узагальнення даних поточного обліку. Зміст і призначення оборотних відомостей**

Одержані на рахунках (I, II, III порядку) дані про обороти і залишки використовуються для складання звітності. Щоб переконатися в достовірності показників, одержаних на бухгалтерських рахунках, потрібна перевірка облікових записів, у результаті якої мають бути забезпечені:

- взаємозв'язок аналітичного обліку з синтетичним (чотири рівності);
- рівність суми оборотів з дебету всіх рахунків сумі оборотів з кредиту всіх рахунків, яка впливає з сутності подвійного запису;
- рівність суми кінцевих залишків з дебету всіх рахунків сумі кінцевих залишків з кредиту всіх рахунків, що забезпечує рівність активу і пасиву балансу.

Для перевірки цих взаємозв'язків і рівності використовують оборотні відомості.

**Оборотні відомості** – це таблиці, складені за даними синтетичного і аналітичного обліку, в яких наведена інформація про залишки і про рух активів і пасивів підприємства за звітний період, що узагальнюється.

**Оборотна відомість по синтетичних рахунках** – це таблиця зведених (узагальнених) даних про залишки і обороти по дебету і кредиту всіх синтетичних рахунків (табл. 5.3).

Шляхом підрахунку всіх стовпчиків одержують три пари між собою підсумків:

- початкових залишків з дебету і кредиту синтетичних рахунків, що пояснюється рівністю активу і пасиву балансу, на підставі якого були відкриті бухгалтерські рахунки;

- оборотів за місяць з дебету і кредиту синтетичних рахунків, що обумовлено сутністю подвійного запису господарських операцій на бухгалтерських рахунках;
- кінцевих залишків з дебету і кредиту синтетичних рахунків, що забезпечить рівність активу і пасиву балансу на кінець звітної періоду.

Таблиця 5.3. Оборотна відомість за синтетичними рахунками за січень 20\_\_р., грн

Код рахунку	Найменування рахунку	Початкове сальдо		Оборот за місяць		Кінцеве сальдо	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
10	Основні засоби	150 000	–	20 000	10 000	160 000	–
13	Знос необоротних активів	–	40 000	–	15 000	–	55 000
23	Виробництво	2090	–	24700	2310	24480	–
26	Готова продукція	650	–	2310	2600	360	–
37	Розрахунки з різними дебіторами	300	50	200	230	320	100
...							
	Разом	300 000	300 000	120 000	120 000	460 000	460 000

Оборотна відомість по синтетичних рахунках використовується для перевірки взаємозв'язку з аналітичним обліком, складання балансу на кінець звітної періоду і надання користувачам різної інформації.

**Оборотна відомість по аналітичних рахунках** – це таблиця зведених (узагальнених) даних про залишки, обороти по дебету і кредиту по аналітичних рахунках, об'єднаних одним синтетичним рахунком.

Якщо оборотна відомість по синтетичних рахунках надає інформацію тільки в грошовому вираженні, то оборотна відомість по аналітичних рахунках товарно-матеріальних цінностей дає інформацію і в кількісному, і в грошовому вираженні. Така оборотна відомість має кількісно-сумову форму (табл. 5.4).

Таблиця 5.4. Оборотна відомість за рахунком 26 «Готова продукція» за січень 20\_\_ р.

Код аналітичного рахунку	Найменування аналітичних рахунків	Одиниці виміру	Початкове сальдо по дебету		Обороти за місяць				Кінцеве сальдо по дебету	
			кількість	сума	Д-т		К-т		кількість	сума
					кількість	сума	кількість	сума		
2611	Сир	кг	–	–	300	450	280	420	20	30
2612	Сметана	кг	100	200	120	240	190	380	30	60
2613	Вершкове масло	кг	50	450	180	1620	200	1800	30	270
	Разом	х	х	650	х	2310	х	2600	х	360

Дана оборотна відомість складена на підставі записів на аналітичних рахунках, а підсумковий рядок звіряється з оборотною відомістю по синтетичних рахунках по відповідних графах. У нашому випадку досягнутий взаємозв'язок аналітичних рахунків з його синтетичним рахунком. Аналогічна перевірка здійснюється по кожному синтетичному рахунку.

По рахунках витрат і доходів діяльності підприємства, розрахунків з дебіторами і кредиторами тощо. в оборотній відомості по аналітичних рахунках подається інформація тільки в грошовому вираженні (табл. 5.5).

Таблиця 5.5. Оборотна відомість за рахунком 23 «Виробництво», грн

Код субрахунку	Найменування субрахунків і аналітичних рахунків	Початкове сальдо		Оборот за місяць		Кінцеве сальдо	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
231	Виробництво продукції цільномолочного цеху	990	–	11700	2310	10380	–
232	Виробництво консервного цеху	1100	–	13000	–	14100	–
	Разом	2090	–	24700	2310	24480	–

Складання оборотної відомості по синтетичних рахунках на підставі даних активно-пасивних рахунків неможливе без складання оборотних відомостей по аналітичних рахунках. Наприклад, рахунок «Розрахунки з іншими дебіторами» на перший погляд є активним рахунком. Проте характер операцій по субрахунку «Розрахунки з підзвітними особами»

ставить його в групу активно-пасивних рахунків. За наслідками витрачених засобів одна підзвітна особа може виявитися дебітором, а інша – кредитором підприємства, що наглядно подано в табл. 5.6.

**Підзвітні особи** – це особи, яким видані грошові кошти для виконання завдання керівника підприємства.

Таблиця 5.6. Оборотна відомість за субрахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами» синтетичного рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» за січень 20\_\_ р., грн

Код аналітичних рахунків	Найменування аналітичних рахунків	Початкове сальдо		Обороти за місяць		Кінцеве сальдо	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
3721	Іваненко П.П.	200	–	–	30	170	–
3722	Лукін І.І.	100	–	–	200	–	100
3723	Сидоренко Н.Н.	–	50	200	–	150	–
	Разом	300	50	200	230	320	100

Початкове і кінцеве сальдо по субрахунку 372 розгорнуте: дебетове сальдо характеризує дебіторську заборгованість, а кредитове – кредиторську. Для перевірки правильності одержаних даних у нашому прикладі слід користуватися такою методикою: до суми перевищення дебетового початкового залишку (250 грн) додається оборот з дебету (200 грн), віднімається оборот з кредиту (230 грн) і додається кінцеве сальдо з кредиту (100 грн). У результаті отримуємо дебетове кінцеве сальдо (320 грн).

Оборотні відомості з аналітичних рахунків виконують контрольні функції, служать для перевірки взаємозв'язку аналітичного і синтетичного обліку, надають інформацію для ухвалення управлінських рішень.

## 5.6. Зв'язок між рахунками і балансом

Бухгалтерські рахунки призначені для поточного обліку змін в активах і пасивах, тому вони відкриваються на підставі даних балансу. З балансу на бухгалтерські рахунки заносяться початкові залишки.

Господарські операції, які змінюють початкові залишки, систематизують на синтетичних і аналітичних рахунках за допомогою подвійного запису. По закінченні звітного періоду на рахунках визначаються обороти по дебету, кредиту і кінцеві залишки. Ці показники узагальнюються в оборотних відомостях, за допомогою яких перевіряється взаємозв'язок аналітичних рахунків із синтетичним рахунком.

Безпосередньо в баланс по відповідних розділах і статтях заносяться залишки на кінець звітного періоду з оборотної відомості по синтетичних рахунках. При цьому суми дебетових залишків по синтетичних рахунках заносяться в актив, а суми кредитових залишків – у пасив, по графі «На кінець звітного періоду».

У процесі цієї роботи слід врахувати таке:

- залишки з кількох рахунків підсумовуються для запису в одну статтю. Наприклад, сума залишків по субрахунках 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти» записується по статті балансу «Гроші та їх еквіваленти»;
- залишки пасивних рахунків «Знос необоротних активів» заносяться в актив балансу з негативним значенням;
- залишки активних рахунків 46 «Неоплачений капітал» і 45 «Вилучений капітал»; дебетовий залишок рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» заносяться в пасив із негативним значенням;
- окремі статті балансу відображаються розгорнено, тобто в активі і в пасиві. Наприклад, розгорнено відображається стан розрахунків із

бюджетом за податками, з іншими дебіторами і кредиторами, за внутрішніми розрахунками.

Отже, зв'язок між рахунками і балансом полягає в тому, що рахунки відкриваються на підставі балансу, а баланс складається на підставі бухгалтерських рахунків. При цьому обов'язково слід пов'язувати показники аналітичного обліку з синтетичним.

Таким чином, система бухгалтерських рахунків використовується для складання фінансової, податкової, управлінської, статистичної звітності; надання різної інформації, контролю за збереженням майна, аналізу, поточного і перспективного планування діяльності підприємства.

### **Контрольні запитання**

1. Яку функцію виконують бухгалтерські рахунки?
2. Дайте визначення поняття рахунків бухгалтерського обліку як елемента його методу.
3. У чому полягає принцип відкриття рахунків і чому рахунок має дві частини – дебет і кредит?
4. Які рахунки є активними і яка схема записів на них?
5. Які рахунки є пасивними і яка схема записів на них?
6. Дайте визначення поняття активно-пасивного рахунку.
7. У чому полягає сутність подвійного запису на бухгалтерських рахунках? Хто з великих математиків її вперше обгрунтував?
8. Дайте визначення подвійного запису як елемента методу бухгалтерського обліку.
9. Що називається кореспонденцією рахунків?
10. Дайте визначення понять «прості кореспонденції» і «складні кореспонденції».

11. З якою метою складається реєстраційний журнал господарських операцій?
12. Дайте визначення понять «синтетичні рахунки», «аналітичні рахунки», «субрахунки».
13. З якою метою на підприємстві організовується синтетичний і аналітичний облік?
14. Дайте визначення дебетового і кредитового оборотів на рахунку і сформулюйте правила визначення кінцевого залишку (сальдо) на активному і пасивному рахунку.
15. У якій рівності виявляється взаємозв'язок аналітичних рахунків з синтетичним рахунком?
16. Дайте визначення оборотної відомості за синтетичними рахунками та відомості за аналітичними рахунками і сформулюйте їх призначення.
17. У чому полягає контрольна функція оборотних відомостей?
18. Які особливості перенесення сум кінцевих залишків з оборотної відомості за синтетичними рахунками в бухгалтерський баланс?

## ТЕМА 6

### КЛАСИФІКАЦІЯ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 6.1. Значення і ознаки класифікації рахунків
- 6.2. Класифікація рахунків за економічним змістом
- 6.3. Класифікація рахунків за призначенням і структурою
- 6.4. Принципи побудови плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств

#### 6.1. Значення і ознаки класифікації рахунків

Для правильної побудови системи рахунків необхідно чітко визначити призначення, зміст і структуру кожного рахунку. Умовою правильного використання рахунків є їх науково обґрунтоване групування, тобто класифікація.

*Класифікація рахунків* – це науково обґрунтоване групування рахунків, яке покладене в основу побудови Плану рахунків та сприяє правильному їх застосуванню для обліку активів, пасивів і господарських процесів.

Значення класифікації рахунків полягає в такому:

- систематизує за єдиними ознаками різноманіття різних рахунків;
- впливає на практику організації бухгалтерського обліку, допомагаючи працівникам краще зрозуміти призначення кожного рахунку;
- дозволяє визначити можливості підготовленої на рахунках інформації для складання звітності, аналізу, контролю і оперативного управління підприємством.

Класифікація рахунків базується на класифікації активів, пасивів і господарських процесів за такими ознаками: відносно балансу; за ступенем деталізації інформації; відносно інших рахунків; за економічним змістом; за призначенням і структурою (рис. 6.1).



Рис. 6.1. Загальна класифікація рахунків бухгалтерського обліку

Відносно балансу рахунки бухгалтерського обліку поділяються на балансові і позабалансові.

**Балансові рахунки** призначені для обліку наявності й руху активів, пасивів та господарських процесів. На них ураховуються активи і пасиви, які належать підприємству. Балансові рахунки, як уже зазначалося, поділяються на активні, пасивні та активно-пасивні рахунки.

**Позабалансові рахунки** призначені для обліку матеріальних цінностей, які не належать підприємству, але перебувають у нього на

відповідальному зберіганні, в операційній оренді, у переробці та ін. Наявність і рух таких коштів не виражаються в балансі підприємства.

За ступенем деталізації інформації бухгалтерські рахунки поділяються на рахунки синтетичні, субрахунки і аналітичні, суть і використання яких у бухгалтерському обліку розглянуто в попередній темі.

Відносно інших рахунків розглядають постійні і тимчасові рахунки бухгалтерського обліку. *Постійні рахунки* служать для заповнення статей бухгалтерського балансу. *Тимчасові рахунки* не беруть участі в складанні балансу, оскільки вони безсальдові і в кінці звітнього періоду закриваються (сальдо зводиться до 0). Вони відображають стан доходів (7-й клас) і витрат (8-й, 9-й клас) тільки за звітний період, а по його закінченні сальдо цих рахунків переноситься на рахунок «Фінансові результати», на якому визначається фінансовий результат шляхом зіставлення доходів з витратами. Різниця між доходами і витратами (прибуток або збиток) переноситься на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Серед різноманітних ознак класифікації провідною є класифікація за економічним змістом та класифікація за призначенням і структурою рахунків, які доцільно розглянути більш докладно.

## **6.2. Класифікація рахунків за економічним змістом**

Класифікація рахунків за економічним змістом визначає економічну сутність кожного рахунку.

Групування рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів підприємницької діяльності за їх економічним змістом наведено на рис. 6.2.

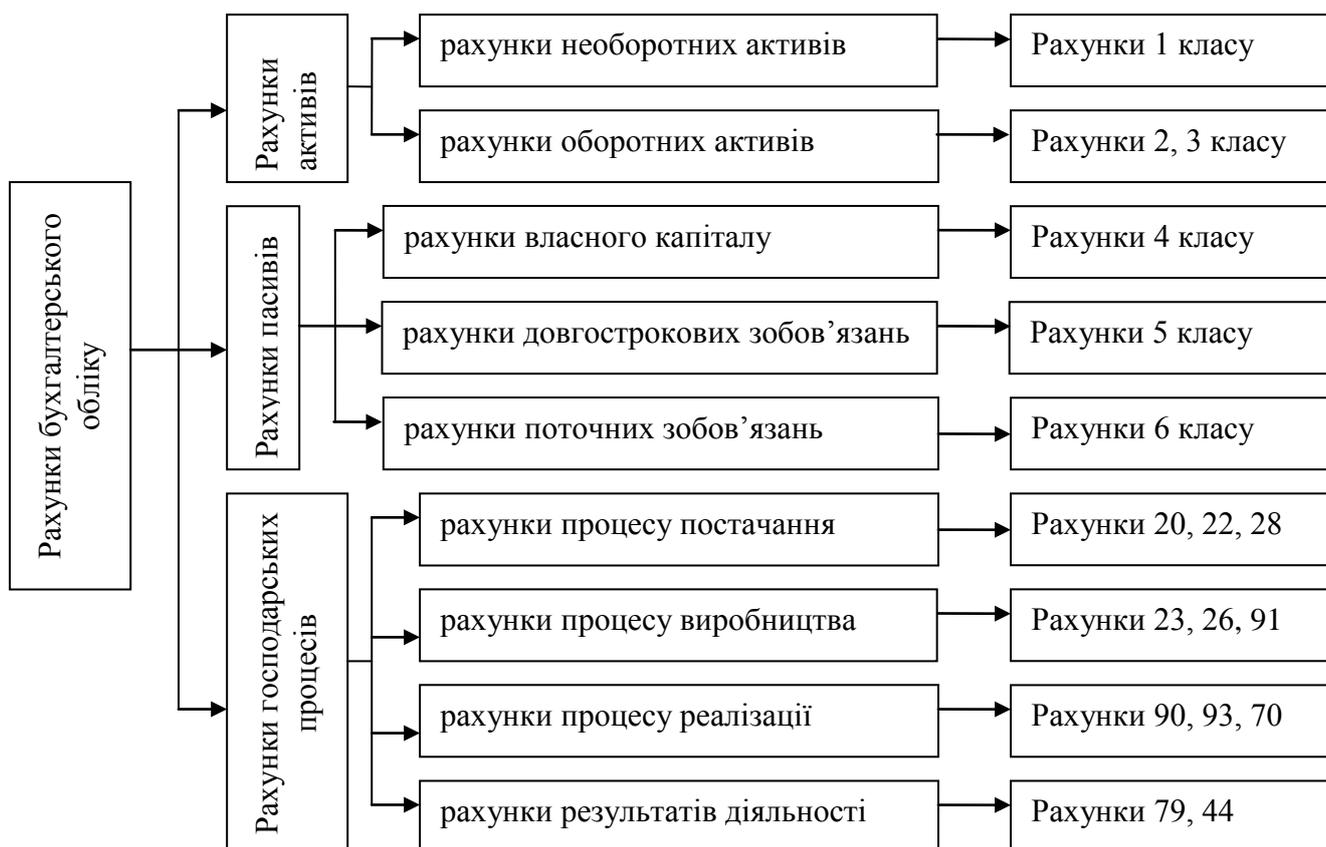


Рис. 6.2. Класифікація рахунків за економічним змістом

Класифікація рахунків за економічним змістом спрямована на встановлення номенклатури бухгалтерських рахунків, необхідної і достатньої для відображення господарсько-фінансової діяльності підприємства. З наукового погляду, ця класифікація є основою побудови типових планів рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів підприємницької діяльності, бюджетних організацій і банків України.

### 6.3. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Наведена на рис. 6.3 класифікація забезпечує групування рахунків залежно від їх побудови. Побудова рахунку залежить не тільки від його економічного змісту, а й від його призначення. Структуру рахунку визначають характер оборотів по дебету і кредиту, його сальдо.

Наприклад, одні рахунки служать для відображення наявності і руху майна, інші характеризують стан дебіторської і кредиторської заборгованості, треті призначені для обліку витрат й обчислення собівартості, четверті – для обліку доходів, витрат і визначення фінансового результату діяльності підприємства.

Теоретичне і практичне значення цієї класифікації полягає в тому, що вона дозволяє встановити, які рахунки повинні застосовуватися для отримання тих чи інших економічних показників про об'єкти, що враховуються.

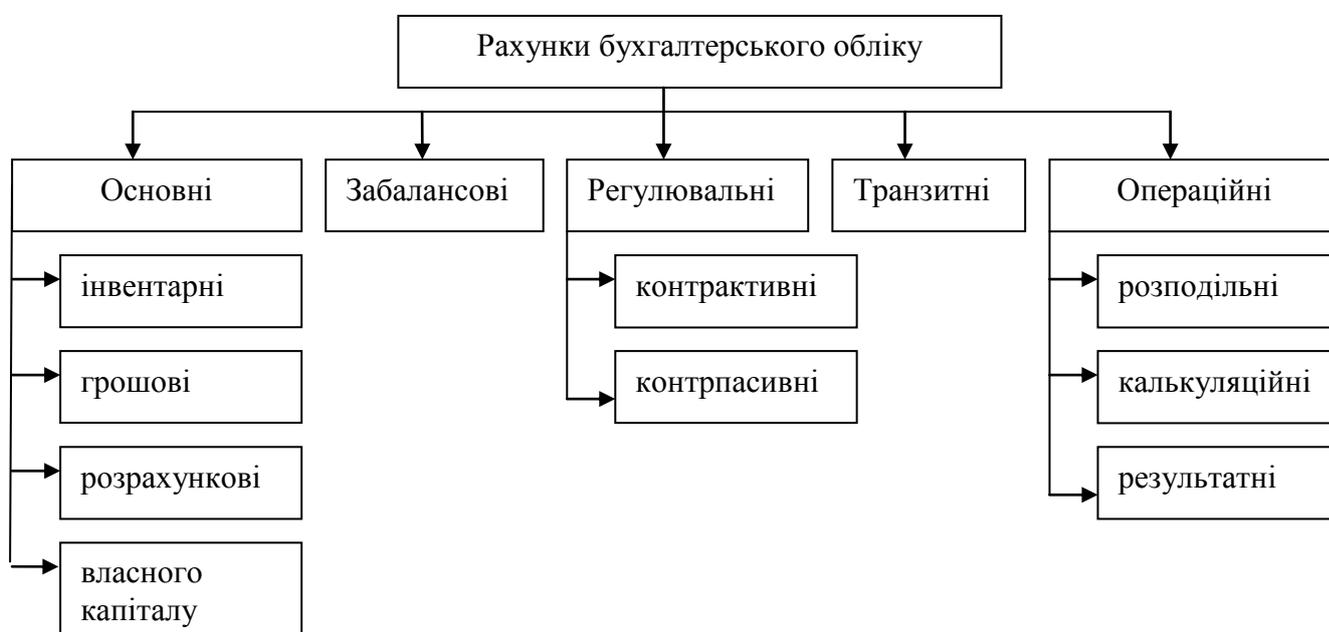


Рис. 6.3. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Бухгалтерські рахунки за призначенням і структурою поділяються на такі групи рахунків: основні, регулювальні, операційні, транзитні і позабалансові.

Розглянемо призначення і структуру рахунків кожної з названих класифікаційних груп.

**Основні рахунки** характеризують склад і структуру активів і пасивів і призначені для обліку наявності та руху ресурсів підприємства і джерел їх утворення. Своєю назву вони отримали тому, що на них враховуються об'єкти, які становлять основу господарської діяльності підприємства. У системі рахунків бухгалтерського обліку це найчисленніша група. Основні рахунки поділяються на інвентарні, грошові, розрахункові, рахунки власного капіталу.

**Інвентарні рахунки** – призначені для обліку наявності й руху майна підприємства. До них належать рахунки 10, 11, 12, 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28.

Характерно, що ці рахунки активні, а отже, сальдо на них може бути тільки дебетовим; по дебету відображаються операції з надходження майна на підприємство, а по кредиту – операції з його вибуття. В аналітичному обліку на цих рахунках використовуються як натуральні, так і вартісні показники.

**Грошові рахунки** призначені для обліку і контролю за грошовими коштами підприємства. До них відносять рахунки 30, 31, 33. Вони мають першу ознаку інвентарних рахунків, але на відміну від них в аналітичному обліку використовується тільки грошовий вимірник.

**Розрахункові рахунки** призначені для обліку й контролю дебіторської та кредиторської заборгованості. До них відносять рахунки 34, 36, 37, 50 – 53, 60 – 68.

**Рахунки власного капіталу** призначені для обліку стану і руху статутного, пайового та інших видів капіталу підприємства. До цієї групи рахунків входять рахунки 40 – 43. Кредитове сальдо цих рахунків характеризує розмір власного капіталу підприємства на дату складання балансу. Кредитовий оборот по рахунках показує, за рахунок чого і на яку суму збільшився власний капітал за звітний період, а дебетовий оборот – за рахунок чого і на яку суму він зменшився за той самий період. Інформація,

підготовлена на цих рахунках, дозволяє простежити тенденцію зміни власного капіталу підприємства.

**Регулювальні рахунки** призначені для коригування оцінки активів і пасивів підприємства в поточному бухгалтерському обліку і у фінансовій звітності. До них відносять рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», рахунок 45 «Вилучений капітал», рахунок 46 «Неоплачений капітал» та ін.

Призначення рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» полягає в тому, що його показники уточнюють (регулюють) оцінку необоротних активів, це дозволяє визначити їх залишкову вартість шляхом віднімання від первісної вартості необоротних активів суми зносу. Оскільки рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» регулює оцінку на активних рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», то він отримав назву **«Контрактивний»**.

Контрактивний регулювальний рахунок 13 показує, на яку суму зносилися необоротні активи, яка частина їх вартості вже віднесена на витрати підприємства і яку належить перенести в майбутні звітні періоди. Кредитове сальдо цього рахунку переноситься в актив балансу з негативним значенням.

Розглянемо призначення регулювальних контрактивних рахунків на прикладі субрахунку 131 «Знос основних засобів» з відображенням наступних господарських операцій (табл. 6.1).

Таблиця 6.1. Реєстраційний журнал господарських операцій

№	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Надійшли основні засоби в оцінці за первісною вартістю	10	63	5000
2	Нарахований знос основних засобів адміністративного призначення	92	13	800

Відобразимо схематично наведені операції на рахунках 10 «Основні засоби» і 131 «Знос основних засобів» (рис. 6.4).

Д-т	10 «Основні засоби»	К-т	Д-т	131 «Знос основних засобів»	К-т
	<u>Початкове сальдо 10000</u>			<u>Початкове сальдо 2000</u>	
	1) 5000			2) 800	
	Оборот 5000	Оборот –		Оборот 800	
	<u>Кінцеве сальдо 15000</u>			<u>Кінцеве сальдо 2800</u>	

Рис. 6.4. Схема записів на контраktivному субрахунку

131 «Знос основних засобів»

З урахуванням початкового сальдо, оборотів за дебетом і за кредитом рахунків 10 «Основні засоби» і 131 «Знос основних засобів» розраховується кінцеве сальдо на цих рахунках, що буде використано для складання балансу на кінець звітної періоду (табл. 6.2).

Таблиця 6.2. Відображення в балансі основних засобів підприємства

Стаття балансу	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
Основні засоби	1010	8000	12200
первісна вартість	1011	10000	15000
знос	1012	2000	2800

До регульовальних *контрпасивних* рахунків належать рахунок 45 «Вилучений капітал» і рахунок 46 «Неоплачений капітал». Ці рахунки відносно до балансу активні, але оскільки з їх допомогою уточнюється оцінка власного капіталу на пасивних рахунках – вони контрпасивні.

Розглянемо призначення регулювальних контрпасивних рахунків на прикладі рахунку 46 «Неоплачений капітал» з відображенням наступних господарських операцій (табл. 6.3).

Таблиця 6.3. Реєстраційний журнал господарських операцій

№	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Надійшли в касу грошові кошти як внесок до статутного капіталу	30	46	50000
2	Оприбутковані основні засоби як внесок у статутний капітал підприємства	10	46	110000

Відобразимо схематично наведені операції на рахунках 46 «Неоплачений капітал» і 401 «Статутний капітал» (рис. 6.5).

Д-т 401 «Статутний капітал» К-т		Д-т 46 «Неоплачений капітал» К-т	
	<u>Початкове сальдо 400000</u>	<u>Початкове сальдо 210000</u>	1) 50000
	Оборот –		2) 110000
Оборот –	<u>Кінцеве сальдо 40000</u>	Оборот –	Оборот 160000
		<u>Кінцеве сальдо 50000</u>	

Рис. 6.5. Схема записів на контрпасивному рахунку 46 «Неоплачений капітал»

З урахуванням початкового сальдо, оборотів за дебетом і за кредитом рахунків 46 «Неоплачений капітал» і 401 «Статутний капітал» розраховується кінцеве сальдо на цих рахунках, що буде використано для складання балансу на кінець звітної періоду (табл. 6.3)

Таблиця 6.3. Відображення в балансі статей власного капіталу

Стаття балансу	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
I. Власний капітал			
Зареєстрований капітал	1400	400 000	400 000
Неоплачений капітал	1425	210 000	50 000
Усього за розділом I	1495	190 000	350 000

Аналогічні функції виконує рахунок 45 «Вилучений капітал».

**Операційні рахунки** призначені для обліку виробничих, господарських і фінансових процесів, визначення фінансових результатів. До них належать розподільні, калькуляційні і результатні рахунки.

**Операційні розподільні рахунки** використовуються для накопичення окремих видів витрат і розподілу їх за звітними періодами, центрами відповідальності і носіями витрат. Вони поділяються на збірно-розподільні і бюджетно-розподільні рахунки.

До операційних збірно-розподільних рахунків відносять рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом цього рахунку протягом звітнього періоду накопичуються витрати, які не можна прямо віднести на собівартість. По закінченні звітнього періоду вони підлягають розподілу і списанню на калькуляційні рахунки для включення в собівартість продукції, робіт, послуг. У результаті використання даного рахунку має тимчасовий характер і по закінченні звітнього періоду рахунок закривається, тобто кінцеве сальдо зводиться до нуля.

До операційних бюджетно-розподільних рахунків відносять активний рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» і пасивний рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів». Вони призначені для розмежування витрат і доходів підприємства між бюджетами суміжних періодів.

За дебетом рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» відображаються наперед сплачені грошові кошти за майно, одержане в оренду (орендна плата), за рекламні послуги, за періодичні видання та ін. По кредиту даного рахунку відображається та частина витрат, яку потрібно віднести на фінансовий результат у звітному періоді. Порядок списання

витрат майбутніх періодів залежить від виду таких витрат і визначається обліковою політикою підприємства. Дебетове сальдо на кінець звітного періоду цього рахунку показує суму витрат, яку належить віднести на фінансові результати діяльності підприємства в майбутні звітні періоди.

За кредитом пасивного рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» відображаються наперед вилучені грошові кошти за надане в оренду майно, за рекламні послуги та ін. По дебету даного рахунку виробляється списання частини доходів на фінансовий результат, що припадає на даний звітний період. Кредитове сальдо показує суму доходів, яку належить віднести на фінансові результати діяльності підприємства в майбутні звітні періоди.

**Операційні калькуляційні рахунки** використовуються для накопичення витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг з метою обчислення собівартості. До цієї групи рахунків належать рахунки 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво».

Розглянемо порядок відображення операцій на рахунку 23 «Виробництво» на умовному прикладі з відображенням подальших господарських операцій (табл. 6.4).

Таблиця 6.4. Реєстраційний журнал господарських операцій

№	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Списано вартість використаних виробничих запасів на виробництво	23	20	2000
2	Нараховано заробітну плату працівникам, задіяним у виробництві	23	66	10000
3	Відображено нарахування на заробітну плату працівників, задіяних у виробництві	23	65	3200
4	Нараховано амортизацію на обладнання виробничого призначення	23	13	800
5	Списано на виробництво суму загальновиробничих витрат	23	91	3000
6	Оприбутковано на склад готову продукцію	26	23	21 000

До рахунку 23 «Виробництво» відкриваються субрахунки й аналітичні рахунки за видами виробництв, за видами продукції. По дебету цих рахунків накопичуються прямі витрати, потім сюди відносять загальновиробничі витрати, а загальна сума витрат є основою для обчислення фактичної собівартості. Собівартість готової продукції списується в дебет рахунку 26 «Готова продукція». Дебетове сальдо калькуляційного рахунку 23 характеризує розмір незавершеного виробництва на початок і кінець звітного періоду.

Відобразимо схематично наведені операції на рахунках 23 «Виробництво» (рис. 6.6)

Д-т 23 «Виробництва»		К-т	Д-т 26 «Готова продукція»		К-т
<u>Початкове сальдо 3000</u>			Списання витрат в частині закінченого виробництва →		
1) 2000					
2) 10000					
3) 3200	б) 21 000				
4) 800					
5) 3000					
Оборот 19000	Оборот 21 000				
<u>Кінцеве сальдо –</u>					

Рис. 6.6. Схема записів по рахунку 23 «Виробництво»

**Операційні результатні рахунки** призначені для порівняння (зіставлення) сукупних витрат і сукупних доходів і визначення фінансового результату діяльності підприємства. Ця група рахунків містить: рахунки, що формують витрати і доходи (рахунки 7 і 9-го класів), зіставний рахунок 79 «Фінансові результати» і фінансово-результативний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Розглянемо характер записів господарських операцій на результатних рахунках.

По дебету рахунків 9 класу «Витрати діяльності» за звітний період накопичуються витрати, що виникають в операційній, інвестиційній і фінансовій діяльності підприємства. По закінченні звітного періоду суми витрат по кожному рахунку 9 класу відносяться в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

По кредиту рахунків 7 класу «Доходи і результати діяльності» (за винятком рахунку 79) за звітний період накопичуються доходи, що виникають в операційній, інвестиційній і фінансовій діяльності підприємства. По закінченні звітного періоду суми доходів по кожному рахунку 7 класу відносяться в кредит рахунку 79 «Фінансові результати».

Отже, по дебету рахунку 79 відображаються сукупні витрати, а по кредиту – сукупні доходи, що дає можливість шляхом їх зіставлення визначити фінансовий результат діяльності підприємства. Тому рахунок 79 називається «Зіставним». У результаті зіставлення доходів з витратами може бути прибуток або збиток.

У разі, якщо доходи перевищують витрати, підприємство отримує прибуток, частину якого необхідно внести до державного бюджету у вигляді податку на прибуток. Для підприємства сума податку на прибуток – це витрати, які потрібно врахувати по дебету рахунку 98 «Податок на прибуток» і одночасно зменшити прибуток підприємства, що знайде відображення по дебету рахунку 79 і по кредиту рахунку 98. Після таких записів кредитове сальдо по рахунку 79 утворює нерозподілений прибуток, тобто той, що залишився в розпорядженні підприємства. Ця сума відноситься в кредит рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Якщо витрати підприємства перевищують доходи, то збиток, який виникає, необхідно віднести в дебет рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з кредиту рахунку 79. Слід зазначити, що рахунок 79 «Фінансові результати» по закінченні звітного періоду закривається

незалежно від ситуації, що склалася, – перевищення доходів над витратами або витрат над доходами.

Рахунки, що формують витрати, доходи і рахунок 79 «Фінансові результати», є тимчасовими, оскільки по закінченні звітного періоду закриваються і не можуть мати сальдо, а, отже, не беруть участь у складанні балансу.

Носієм результативної інформації в обліку й у формі фінансової звітності 1 «Баланс» є рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Сальдо рахунку 44 може бути або кредитовим (прибуток), або дебетовим (збитки). По дебету рахунку можливі операції зі збільшення збитків або використання прибутку на поповнення резервного капіталу, нарахування дивідендів та ін.; по кредиту даного рахунку можливі операції зі збільшення прибутку або зменшення збитків. Кінцеве дебетове або кредитове сальдо в цілому по рахунку підлягає перенесенню в 1 розділ пасиву балансу «Власний капітал» по статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток). При цьому сума непокритих збитків відображається в балансі з негативним значенням.

У самостійну групу в даній класифікації виокремлені транзитні рахунки. До них відносять рахунки класу 8 «Витрати за елементами».

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» *елемент витрат* – сукупність економічно однорідних витрат. Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Щоб одержати інформацію про кожний із наведених елементів витрат, застосовуються транзитні рахунки: 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати».

Суть транзитних записів полягає в тому, що операції з обліку витрат одночасно відображаються по рахунках класів 8 і 9 і в результаті

відповідний синтетичний рахунок і субрахунок (рахунків 8 класу) одночасно дебетуються і кредитуються.

Розглянемо порядок записів господарських операцій на транзитних рахунках при нарахуванні заробітної плати працівникам підприємства (табл. 6.5).

Таблиця 6.5. Відображення господарських операцій з використанням транзитних рахунків

№	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	К-т	
Нарахована заробітна плата:				
1	робітникам основного виробництва	81	66	2300
		23	81	2300
2	начальнику та іншому персоналу апарату управління цехом	81	66	800
		91	81	800
3	працівникам бухгалтерії підприємства	81	66	1200
		92	81	1200
4	працівникам відділу збуту, продавцям роздрібних магазинів	81	66	700
		93	81	700
5	будівельній бригаді	81	66	3000
		15	81	3000
6	робітником по транспортуванню придбаних виробничих запасів	81	66	400
		20	81	400

Транзитні записи забезпечують віднесення нарахованої суми заробітної плати в дебет рахунків 23, 91, 92, 93 з метою формування собівартості та визначення фінансових результатів й одночасне накопичення цих сум по рахунку 81 «Витрати на оплату праці» як елементу витрат. Оборот по дебету і кредиту рахунку 81 за звітний період є загальною сумою витрат на оплату праці за її складовими: виплати за окладами і тарифами, премії і заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та ін.

Інформація, підготовлена на транзитних рахунках, використовується для складання фінансової та іншої бухгалтерської звітності.

На завершення розглянемо поняття сутності *позабалансових рахунків*. Їх існування зумовлене тим, що у виробничо-господарській діяльності підприємства мають місце події і господарські операції, які не впливають на показники бухгалтерського балансу.

Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух:

- цінностей, що не належать підприємству, але що тимчасово знаходяться в його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, монтажі);
- умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання);
- бланків суворого обліку (свідоцтва, посвідчення, трудові книжки, дипломи про освіту, доручення на отримання цінностей та ін.);
- списаних активів (недостача цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами.

Бухгалтерський облік на позабалансових рахунках ведеться за простою системою, за якої записи здійснюються тільки на одному позабалансовому рахунку із зазначенням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

Розглянемо сутність використання в бухгалтерському обліку позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». На цьому субрахунку ведеться облік надходження сировини і матеріалів від замовників, прийнятих для переробки, і їх вибуття. Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовленнями, видами сировини і матеріалів і за місцями їх зберігання або переробки. Наприклад, комбінат хлібопродуктів, приймаючи зерно від замовників для переробки на борошно, несе відповідальність за його збереження. Операція з приймання

зерна не має подвійного характеру і тому відображається лише односторонньо – по дебету субрахунку 022. Продукт переробки (борошно) за відповідними документами передається замовнику, після чого субрахунок 022 кредитується в сумі, відображеній по дебету цього субрахунку. Таким чином, використання в бухгалтерському обліку позабалансових рахунків забезпечує реальне відображення економічного стану підприємства.

Підсумовуючи, слід наголосити, що будь-яка класифікація має на меті показати природу того чи іншого рахунку та правильно вибрати рахунок при складанні кореспонденції і для підготовки відповідної інформації.

#### **6.4. Принципи побудови плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств**

*План рахунків* – це перелік рахунків, що відображає систематизоване групування необхідної інформації про всебічну господарську діяльність підприємства для здійснення управління, контролю й аналізу.

Плани рахунків можуть бути двох видів – типовий і робочий. *Типовий план* рахунків в Україні розробляє і затверджує Міністерство фінансів України, а також Національний банк України. Ураховуючи специфіку діяльності організацій, підприємств, установ в Україні діє кілька типових планів рахунків бухгалтерського обліку (табл. 6.6.).

Розглянемо принципи побудови типового плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів підприємницької діяльності, що було затверджено наказом Мінфіну № 291. У цьому плані рахунків наведено перелік усіх синтетичних рахунків та сфера їх застосування.

Таблиця 6.6. Типові плани рахунків бухгалтерського обліку в Україні

Найменування	Дата затвердження, номер	Для яких суб'єктів господарювання
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій	30.11.1999 № 291	Суб'єкти підприємницької діяльності (крім банків, бюджетних організацій і малих підприємств) незалежно від форми власності і організаційно-правових форм та видів діяльності
План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних організацій	26.06.2013 № 611	Бюджетні організації: установи охорони здоров'я, освіти, соціального забезпечення, культури, мистецтва, оборони, державної влади
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва (спрощений)	19.04.2001 № 186	Суб'єкти малого підприємництва, юридичні особи, які не займаються підприємницькою діяльністю (крім бюджетних організацій), незалежно від форми власності, організаційно-правових форм і видів діяльності
План рахунків бухгалтерського обліку банків України	17.06.2004 № 280	Банки II рівня (комерційні, ощадні банки та ін.)

Підприємства, які застосовують «Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій», затверджену наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 використовують субрахунки, визначені цією інструкцією.

Зазначений план рахунків є єдиним для всіх підприємств різних сфер підприємницької діяльності незалежно від форми власності й організаційно-правової форми підприємства. У результаті простежується такий принцип, як універсальність застосування плану рахунків в економічних галузях: промисловості, сільському господарстві, торгівлі, будівництві, автотранспорті.

В основу побудови плану рахунків покладено класифікацію бухгалтерських рахунків за економічним змістом й у зв'язку з цим

зазначені групи (класи) рахунків відповідних об'єктів бухгалтерського обліку.

Структура і перелік рахунків у типовому плані побудовані за модульним принципом. *Бухгалтерський модуль* – це функціонально-завершений вузол плану рахунків, що забезпечує бухгалтерський облік і визначає фінансовий результат підприємства. Розрізняють такі бухгалтерські модулі: балансовий, витрати–доходи–результати, позабалансовий.

*Балансовий модуль* містить рахунки перших шести класів – «Необоротні активи», «Запаси», «Засоби, розрахунки та інші активи», «Власний капітал і забезпечення зобов'язань», «Довгострокові зобов'язання», «Поточні зобов'язання». Рахунки цих класів забезпечують складання таких форм фінансової звітності: форма 1 «Баланс», форма 3 «Звіт про рух грошових коштів», форма 4 «Звіт про власний капітал».

До рахунків бухгалтерського модуля «Витрати-доходи-результати» відносять рахунки класів: 7 «Доходи і результати діяльності», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності». Вони забезпечують складання форми 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати».

Представником позабалансового модуля є рахунки класу 0 «Позабалансові рахунки», наприклад, 01 «Орендовані необоротні активи»; 02 «Активи на відповідальному зберіганні»; 07 «Списані активи»; 08 «Бланки суворого обліку» та ін.

Таким чином, у плані рахунків 10 класів, із них 9 класів об'єднані в балансові рахунки і один клас об'єднує позабалансові рахунки.

З викладеного випливає, що найважливішим принципом побудови плану рахунків бухгалтерського обліку є його сумісність з формами фінансової звітності. Кожному розділу балансу і звіту про фінансові результати відповідають рахунки певних класів, а кожній статті – конкретні рахунки. Завдяки цьому процедура складання основних форм фінансової звітності зводиться до перенесення в них показників, уже

сформованих на рахунках бухгалтерського обліку, не вимагаючи додаткових витрат часу на вибірку, групування й узагальнення даних.

Для зручності користування і з метою автоматизації бухгалтерського обліку застосовується така система кодування: синтетичні рахунки пронумеровані за порядковою системою (від 01 до 99), субрахунки – за децимальною (від 1 до 9). Кожна цифра в коді рахунку визначає відповідну складову: клас, синтетичний рахунок, субрахунок. Наприклад, шифр 103: 1 – клас «Необоротні активи»; 0 – синтетичний рахунок «Основні засоби»; 3 – субрахунок «Будівлі і споруди».

План рахунків супроводжує інструкція по його застосуванню (№ 291), у якій викладено короткий економічний зміст і призначення кожного синтетичного рахунку та його субрахунків, наведені типові схеми кореспонденцій рахунків. Вона спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках.

На основі типового плану головний бухгалтер підприємства розробляє робочий план рахунків.

**Робочий план рахунків** – це систематизований перелік рахунків, необхідний для обліку господарської діяльності конкретного підприємства. Він забезпечує оперативне складання бухгалтерської звітності, аналіз і контроль діяльності підприємства.

Для розробки робочого плану рахунків необхідно керуватися інструкцією № 291, у якій чітко визначено, що нові синтетичні рахунки можуть вводитися в План рахунків тільки Міністерством фінансів України. Тому головний бухгалтер як розробник робочого Плану лише вибирає ті синтетичні рахунки, які необхідні для обліку активів, зобов'язань і власного капіталу даного підприємства. Субрахунки ним використовуються залежно від потреб управління, контролю, аналізу і звітності; можуть доповнюватися введенням нових субрахунків або скорочуватися шляхом виключення непотрібних субрахунків.

Перелік аналітичних рахунків до субрахунків визначається головним бухгалтером самостійно залежно від потреб управління, контролю, аналізу і звітності.

Слід ураховувати те, що рахунки класів 0–7 є обов'язковими для всіх підприємств; рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма підприємствами (крім малих підприємств) з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Робочий план рахунків оформляється за формою типового, є складовою облікової політики і обов'язковим додатком до положення (наказу) про облікову політику підприємства.

### **Контрольні запитання**

1. У чому полягає необхідність і значення класифікації рахунків?
2. Назвіть ознаки класифікації бухгалтерських рахунків.
3. На які групи поділяють бухгалтерські рахунки відносно балансу?
4. Чим відрізняються тимчасові рахунки від постійних?
5. Які розрізняють групи бухгалтерських рахунків за економічним змістом?
6. У чому полягає значення класифікації за економічним змістом?
7. Сформулюйте теоретичне та практичне значення класифікації рахунків за призначенням і структурою.
8. Дайте визначення поняття «Основні рахунків».
9. З якою метою використовуються рахунки грошових коштів, рахунки для обліку дебіторської і кредиторської заборгованості?
10. Які характеристики властиві рахункам власного капіталу?
11. Яке призначення регульовальних рахунків і чому їх поділяють на контрактивні та контрпасивні?
12. Дайте визначення операційних рахунків.

13. У чому полягає сутність побудови збірно- і бюджетно-розподільних рахунків?
14. Охарактеризуйте призначення та порядок відображення господарських операцій на калькуляційних рахунках.
15. З якою метою використовуються операційні результатні рахунки?
16. Яку функцію виконують рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», класу 9 «Витрати діяльності» у формуванні фінансових результатів?
17. У чому полягає призначення рахунку 79 «Фінансові результати» і рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»?
18. Що таке елемент витрат і які елементи витрат належать до витрат операційної діяльності?
19. З якою метою використовуються транзитні рахунки? Який порядок відображення господарських операцій на транзитних рахунках?
20. Що таке позабалансові рахунки? У яких випадках вони використовуються і які особливості записів на цих рахунках?
21. Які види плану рахунків бухгалтерського обліку використовуються в Україні?
22. У чому полягає сутність принципу побудови плану рахунків «універсальність»? Яке його значення?
23. Яка класифікація рахунків покладена в основу побудови плану рахунків бухгалтерського обліку?
24. Дайте визначення поняття «бухгалтерський модуль», за яким побудовано план рахунків бухгалтерського обліку.
25. У чому полягає сутність принципу побудови плану рахунків «сумісність з формами фінансової звітності»?
26. У чому полягають відмінні особливості робочого плану рахунків від типового?

## ТЕМА 7

### ПЕРВИННЕ СПОСТЕРЕЖЕННЯ: ДОКУМЕНТАЦІЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

- 7.1. Суть і значення документів
- 7.2. Класифікація документів
- 7.3. Вимоги до змісту і оформлення документів
- 7.4. Поняття та етапи документообігу. Графіки документообігу
- 7.5. Поняття електронних документів та електронного документообігу

#### 7.1. Суть і значення документів

Як відомо, відмітною рисою бухгалтерського обліку від інших видів господарського обліку є обов'язкове оформлення кожної господарської операції відповідним первинним документом. В одних первинних документах дається розпорядження на здійснення господарської операції, в інших – підтвердження вже здійсненої господарської операції.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає *первинний документ* як документ, який містить відомості про господарську операцію і підтверджує її здійснення.

У «Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» подається таке визначення: *«первинні документи* – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення».

Оскільки бухгалтерському обліку властиве суцільне і безперервне спостереження за здійсненням господарської діяльності підприємства, то можна говорити про систему документації.

**Документація** – спосіб суцільного і безперервного відображення господарських операцій у документах з метою отримання інформації про діяльність підприємства та її контролю.

Значення документів полягає в такому:

- є основою бухгалтерського обліку і звітності;
- є засобом оперативного керівництва й управління діяльністю виробничих підрозділів і підприємств у цілому;
- за допомогою документів ведеться спостереження за рухом матеріальних і грошових коштів, станом розрахунків. Підписуючи документ, керівник і головний бухгалтер контролюють законність і доцільність даної господарської операції;
- є засобом забезпечення збереження майна, контролю над діями матеріально відповідальних осіб і виявлення випадків розкрадань і зловживань;
- використовуються для здійснення інвентаризації;
- є доказами при суперечках, що розглядаються в судових органах.

Первинні документи повинні бути складені в момент здійснення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

## **7.2. Класифікація документів**

З метою правильного використання бухгалтерських документів на практиці їх класифікують за різними ознаками (рис. 7.1).

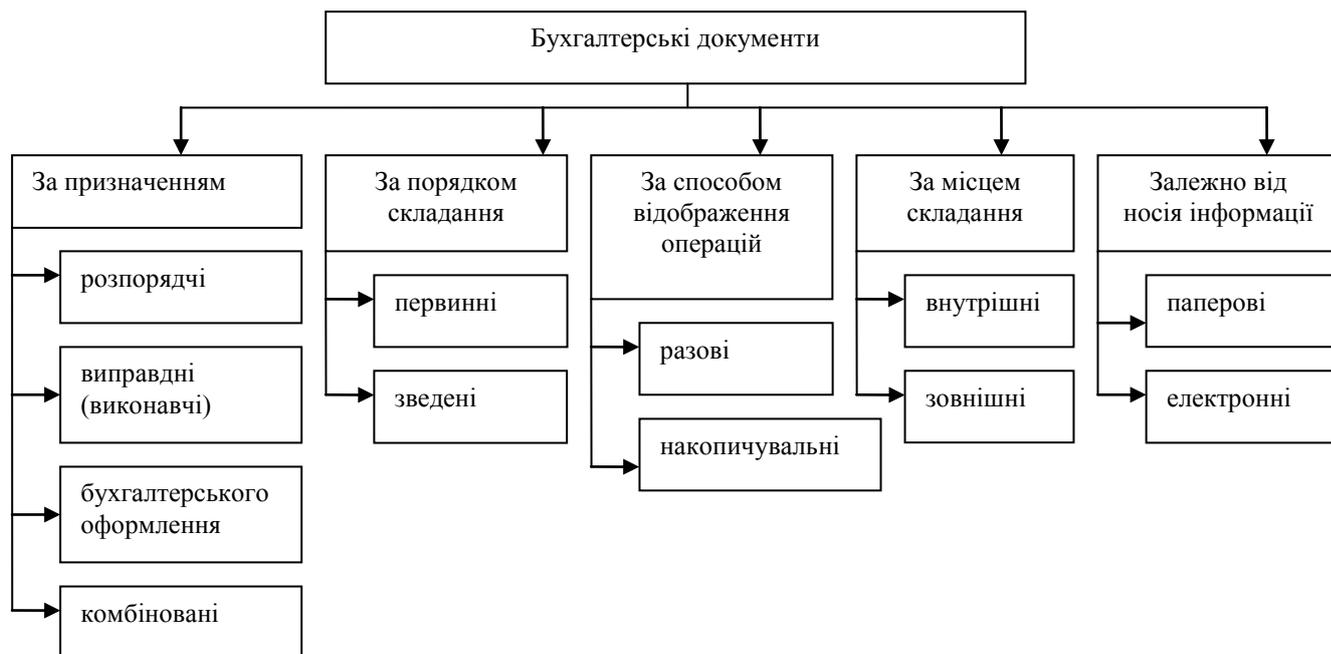


Рис. 7.1. Класифікація документів

За призначенням документи поділяють на розпорядчі, виправдні (виконавчі), бухгалтерського оформлення та комбіновані.

**Розпорядчі документи** – це документи, які надають право здійснювати будь-яку господарську операцію. Наприклад, для отримання готівкових коштів з поточного рахунку банку необхідне письмове розпорядження керівника й головного бухгалтера, яке буде оформлене в грошовому чеку на отримання готівки. Для списання грошових коштів з поточних та інших рахунків у погашення кредиторської заборгованості в банк надаються платіжні доручення – розпорядчі документи.

**Виправдні (виконавчі) документи** – це документи, що оформляються вже після здійснення операції і підтверджують її здійснення. Наприклад, по закінченні будівництва споруди комісія оформляє «Акт приймання-передачі основних засобів», яким підтверджує, що капітальні інвестиції завершено, і новий об'єкт основних засобів прийнятий в експлуатацію. Виправдними документами будуть акти на виконані роботи, наряди на відрядну роботу та ін.

**Документи бухгалтерського оформлення** – документи, які складають працівники бухгалтерії на підставі первинних документів з метою подальшої обробки інформації. До них належать різні накопичувальні і групувальні відомості, відомість розрахунку амортизаційних відрахувань та ін..

**Комбіновані документи** поєднують в собі ознаки розглянутих вище документів, вони і містять розпорядження, і підтверджують факт здійснення операції, а також елементи бухгалтерського оформлення. До цієї групи відносять, наприклад, видатковий касовий ордер (типова форма КО-2), у якому дається розпорядження керівника і головного бухгалтера про видачу працівнику підприємства певної грошової суми. Виконавча частина документа виражається в тому, що касир своїм підписом про видачу грошових коштів виконує розпорядження. Вказівка кореспондуючого рахунку, кодів аналітичного обліку і цільового призначення відноситься до сутності документів бухгалтерського оформлення. До комбінованих документів також можна віднести звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, накладну на відпуск матеріальних цінностей зі складу.

За порядком складання документи класифікуються на первинні і зведені.

**Первинні документи** є першим свідоцтвом про здійснення операції і складаються в момент власне здійснення господарської операції. До них відносять грошовий чек, платіжне доручення, рахунок-фактуру, накладну на відпуск матеріалів, акт про списання основних засобів та ін.

**Зведені документи** складаються на підставі первинних документів шляхом узагальнення їх даних. У зведених документах здійснюється угруповання однорідних операцій; облікові дані в них систематизують у необхідних напрямках для подальшої підготовки інформації з метою складання бухгалтерської звітності та прийняття управлінських рішень. До таких документів можна віднести касову книгу, звіт про рух матеріальних цінностей, книгу (картки) складського обліку та ін.

За способом відображення операцій документи поділяють на разові і накопичувальні.

**Разові документи** оформляють одну або кілька господарських операцій, і на їх підставі відразу ж робляться подальші облікові записи. До цієї групи можна віднести форму КО-1 «Прибутковий касовий ордер», КО-2 «Витратний касовий ордер», М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» та ін.

**Накопичувальні документи** складаються впродовж певного періоду (дня, декади, місяця) для відображення однорідних операцій, що систематично повторюються. Вони остаточно оформляються по закінченні встановленого періоду і передаються в бухгалтерію. Прикладом накопичувального документа може бути «Лімітно-забірна карта». Документ використовується при систематичному відпуску одних і тих самих цінностей упродовж звітного періоду. На початку місяця в лімітно-забірній карті вказують найменування матеріальних цінностей, їх ліміти відпуску у виробничі підрозділи. Один екземпляр лімітно-забірної карти постійно знаходиться в завідувача складом, другий – в особи, що отримує цінності (керівника виробничого підрозділу). При відпуску цінностей в обох екземплярах здійснюється запис про їх кількість і ставиться підпис завідувача складом і одержувача цінностей. Отже, у документі робляться записи впродовж місяця, по його закінченні підраховують підсумки кількості одержаних (відпущених) цінностей за їх найменуваннями.

За місцем складання документи класифікуються на внутрішні і зовнішні.

**Внутрішні документи** складаються на даному підприємстві. До них відносять прибуткові і видаткові касові ордери, касову книгу, накладні на відпуск матеріалів зі складу та ін.

**Зовнішні документи** оформляються на інших підприємствах, організаціях і установах, і надходять на дане підприємство або оформлюються в даному підприємстві, а передаються іншим підприємствам. До них можна віднести виписки банку з поточних та інших

рахунків про рух грошових коштів підприємства, рахунки-фактури постачальників та ін.

Залежно від носія інформації розрізняють паперові документи і електронні документи.

**Електронний документ** – документ, який зафіксовано на електронних носіях і який передається за допомогою засобів обчислювальної техніки. Відповідно, **паперові документи** зафіксовані на папері.

Слід пам'ятати: кожний документ виконує різні функції і тому він належить одночасно до різних класифікаційних груп (табл. 7.1).

Таблиця 7.1. Класифікація документів за різними ознаками

Документ	За призначенням	За порядком складання	За способом відображення операцій	За місцем складання
Прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер	комбіновані	первинні	разові	внутрішні
Платіжна відомість на видачу заробітної плати	виправдний	зведений	накопичувальний	внутрішній
Платіжне доручення	розпорядчий	первинний	разовий	зовнішній
Лімітно-забірна карта	комбінований	первинний	накопичувальний	внутрішній
Рахунок-фактура	розпорядчий	первинний	разовий	зовнішній

### 7.3. Вимоги до змісту і оформлення документів

Вимоги до змісту та оформлення документів викладені в «Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженому наказом Міністерства фінансів № 88 від 24.05.95 р. Відповідно до Положення первинні документи для надання їм юридичної сили повинні мати певні показники, які забезпечують повноту інформації про виконану операцію. Такі показники називаються реквізитами.

Незалежно від способу оформлення (вручну або з використанням комп'ютерної техніки) документи повинні містити такі обов'язкові реквізити:

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

Залежно від характеру операцій і технології обробки в документах можуть використовуватися додаткові реквізити: номер документа, ідентифікаційний код підприємства, реєстраційний номер платника ПДВ, дані про документ, який засвідчує особу, що його отримала і т.д.

Вимоги, що висуваються до оформлення документів:

- мають складатися в момент здійснення кожної операції або безпосередньо після її завершення;
- повинні містити обов'язкові реквізити;
- повинні складатися на бланках типових форм, затверджених наказом міністерства фінансів, міністерства статистики, постановами Правління Національного банку України;
- записи в документах роблять темним чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою принтера та іншими засобами, які забезпечують збереження цих записів протягом встановленого строку зберігання документа і запобігають внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень;
- документ, виготовлений машинним способом повинен бути записаний на матеріальному носії і виготовлений, розмічений згідно

- з вимогами стандартів і закодований відповідно до затвердженої системи кодифікації;
- порожній рядок у документах підлягає обов'язковому прокреслюванню;
  - документи на грошові, матеріальні і розрахунково-кредитні операції обов'язково підписують керівник і головний бухгалтер підприємства;
  - керівник підприємства затверджує перелік осіб, які мають право підпису документів і несуть відповідальність за своєчасне та якісне їх складання й достовірність даних;
  - усі зовнішні документи повинні бути з печаткою, підписами керівника і головного бухгалтера підприємства;
  - помилкові записи підлягають виправленню тільки за допомогою встановлених способів виправлення, у касових і банківських документах, у бланках суворого обліку виправлення не допускаються.

#### **7.4. Поняття та етапи документообігу. Графіки документообігу**

Рух документів через всі стадії їх обробки, від моменту виписування і до передання на зберігання в архів, називається **документообігом**.

Розрізняють такі етапи документообігу:

- оформлення первинних документів;
- контроль правильності оформлення і законності операції;
- бухгалтерська обробка;
- зберігання.

Тривалість документообігу залежить від низки факторів: обсягу і особливостей діяльності підприємства; кількості виробничих підрозділів та їх територіального розташування; кількості місць зберігання і використання майна та кількості матеріально відповідальних осіб, під відповідальним зберіганням яких воно знаходиться. Суттєвим фактором,

що впливає на тривалість документообігу, є рівень автоматизації ведення бухгалтерського обліку.

Своєчасна підготовка інформації про діяльність підприємства залежить, перш за все, від своєчасного оформлення і подання в бухгалтерію первинних документів з місць виробництва продукції, виконання робіт, послуг; зі складів виробничих і товарних запасів та інших структурних підрозділів підприємства.

З метою своєчасного отримання первинних документів з місць їх виписки наказом керівника встановлюється графік документообігу, яким регулюються порядок і строки складання, подання в бухгалтерію документів, а також призначаються конкретні виконавці, відповідальні за дотримання встановленого порядку і строків.

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку не встановлює форми графіків документообігу, обумовлюючи лише загальні принципи їх побудови, а кожне підприємство розробляє графіки самостійно. При їх розробленні слід урахувати, що графіки документообігу можуть оформлятися у вигляді схеми, документограми або загального графіка складання та подання первинних документів у бухгалтерію.

У графіку документообігу у вигляді схеми, наприклад, по видатковому касовому ордеру вказані особи, які беруть участь в оформленні документа, їхні конкретні дії в певній послідовності.

У бухгалтерській практиці частіше за все використовується загальний графік документообігу, де зазначають: номер форми, найменування документа, його основне призначення, строк складання, посадовців, які складають і підписують документ, куди і в який строк він подається та відповідальна особа, яка документ приймає до подальшої обробки отриманої інформації.

Згідно з графіком документообігу первинні документи подаються в бухгалтерію, де вони піддаються перевірці за формою і змістом. Перевірка за формою зводиться до полягає в перевірці повноти заповнення

реквізитів, особливо обов'язкових (при цьому незаповнені рядки повинні бути прокреслені); правильності математичних розрахунків. Перевірка документів за змістом полягає у встановленні господарської доцільності і законності операції, дотриманні вимог засновницьких документів, кошторисів, норм, розцінок, лімітів.

**Бухгалтерська обробка** складається з таких послідовних етапів:

- таксування – у результаті натуральні і трудові вимірники набувають грошового вираження;
- групування документів за однорідними операціями, застосовуючи накопичувальні та групувальні відомості;
- визначення кореспондуючих рахунків на досконалі господарські операції;
- записи на зазначені рахунки в облікові реєстри, порядок і послідовність складання яких залежить від вживаної форми обліку;
- складання форм бухгалтерської звітності за даними облікових реєстрів.

Первинні документи, що прийшли всі стадії обробки, повинні мати позначку про дату запису господарських операцій в облікові реєстри, а при комп'ютерній обробці – відтиснення штампу виконавця і підпис посадовця, який здійснив обробку первинної інформації. Ця дія виключає повторне використання документа. Тільки після цього первинний документ вважається таким, що пройшов усі стадії бухгалтерської обробки.

Завершальним етапом документообігу є зберігання документів шляхом створення архіву, за організацію якого особисту відповідальність несе керівник. Це впливає з того, що підготовлена інформація буде затребувана для складання бухгалтерської звітності і при різних перевірках, для аналізу діяльності підприємства в динаміці, для видачі довідок громадянам для нарахування пенсій тощо.

Розрізняють поточний і постійний архів.

**Поточний архів** організовується безпосередньо в приміщенні бухгалтерії. По закінченні місяця документи зшиваються в папки, на них вказуються номер, місяць, рік, до якого або яких меморіальних ордерів, журналів-ордерів, машинограм вони належать. Первинні документи, облікові реєстри і форми фінансової звітності в поточному архіві зберігаються в шафах, що закриваються, сейфах, столах, щоб виключити їх втрату або умисне знищення.

Документи поточного архіву будуть використані впродовж календарного та наступного року для залишення квартальної і річної бухгалтерської звітності. Після цього бухгалтерські справи передаються в постійний архів.

**Постійний архів** організовується в спеціально обладнаному приміщенні зі стелажми для розміщення на них бухгалтерських справ. Серед працівників бухгалтерії наказом керівника підприємства призначається відповідальний за організацію зберігання документів в архіві. Він зобов'язаний приймати на зберігання, належним чином оформлені бухгалтерські справи (папки з документами); щорічно вибраковувати справи, строк зберігання яких закінчився; здійснювати записи про надходження, видачу і вибраковку справ в архівній книзі.

Видача документів з архіву можлива тільки за письмовою вимогою головного бухгалтера, а в окремих випадках – за письмовою постановою прокуратури і слідчих органів.

Тривалість зберігання документів у постійному архіві визначена Наказом головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20.07.98 р. № 41.

Граничні терміни зберігання окремих бухгалтерських документів в архіві підприємства надані в табл. 7.2.

Таблиця 7.2. Строки зберігання бухгалтерських документів в архіві підприємства

Вид документів	Термін
Бухгалтерські звіти і баланси організацій, пояснювальні записки до них: - зведена річна; - річна; - квартальна	постійно постійно 3 роки
Первинні документи і додатки до них, що фіксують факти здійснення господарських операцій	3 роки
Особові рахунки працівників, службовців, студентів	75 років
Розрахункові (розрахунково-платіжні) відомості	5 років
Облікові реєстри: інвентарні картки, доручення, журнали-ордери, Головна книга, документи про інвентаризацію і т.д.	3 роки

По закінченні встановленого строку зберігання виробляється вибраковка (вилучення) бухгалтерських документів з архіву з оформленням акта про вилучення для знищення документів, які не підлягають зберіганню. Акти на вилучення з архіву оформляються комісією з обов'язковою участю представника районного архіву, затверджуються керівником і зберігаються у головного бухгалтера підприємства.

### 7.5. Поняття електронних документів та електронного документообігу

Основні організаційно-правові засади електронного документообігу та використання електронних документів встановлює Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг»

**Електронний документ** - документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа.

Обов'язковим реквізитом електронного документа є електронний підпис, який використовується для ідентифікації автора та/або

підписувача електронного документа іншими суб'єктами електронного документообігу.

Обов'язковою вимогою складання електронних документів є можливість їх перетворення у візуальну форму, тобто можливість відображення даних за допомогою електронних засобів або на папері. Крім того, на вимогу контролюючих або судових органів та своїх контрагентів підприємство зобов'язане за свій рахунок зробити копії електронних документів на паперовому носії.

Підприємства, що використовують електронні документи повинні забезпечити їх збереження на електронних носіях інформації. Строк зберігання електронних документів повинен бути не меншим від строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері.

При зберіганні електронних документів обов'язкове дотримання таких вимог:

- інформація, що міститься в електронних документах, повинна бути доступною для її подальшого використання;

- має бути забезпечена можливість відновлення електронного документа в тому форматі, у якому він був створений, відправлений або одержаний;

- у разі наявності повинна зберігатися інформація, яка дає можливість встановити походження та призначення електронного документа, а також дату і час його відправлення чи одержання.

**Електронний документообіг** (обіг електронних документів) – сукупність процесів створення, оброблення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та в разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів.

## Контрольні запитання

1. Дайте визначення понять «первинний документ» і «документація».
2. У чому полягає економічне, контрольне та юридичне значення документів?
3. Які ознаки класифікації документів вам відомі?
4. Чим відрізняються розпорядчі, виправдувальні та комбіновані документи?
5. Що таке первинні, зведені, разові та накопичувальні документи?
6. Які обов'язкові та додаткові реквізити містяться в документах?
7. Які основні вимоги висуваються до оформлення документів?
8. Дайте визначення поняття документообігу. Які його етапи?
9. Які фактори впливають на тривалість документообігу?
10. У чому полягає призначення та необхідність графіків документообігу?
11. Які існують види графіків документообігу?
12. Якій перевірці підлягають первинні документи, що надійшли до бухгалтерії?
13. З яких послідовних етапів складається бухгалтерська обробка первинних документів?

## ТЕМА 8

### ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ

#### ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 8.1. Інвентаризація: її значення, завдання та види
- 8.2. Порядок проведення інвентаризації та виявлення її результатів
- 8.3. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей
- 8.4. Відображення результатів інвентаризації в обліку

#### **8.1. Інвентаризація: її значення, завдання та види**

Однією з вимог до бухгалтерського обліку є забезпечення реальності й точності його показників. У практичній діяльності можуть виникнути розбіжності між показниками поточного обліку і фактичним станом активів підприємства. Залишки засобів за даними обліку можуть не збігатися з їх фактичною наявністю внаслідок природних втрат (природний збиток), що виникають унаслідок дії біологічних, фізичних і хімічних чинників зовнішнього середовища. Зміна ваги відбувається в результаті усихання, витоків, розпилу, псування гризунами і комахами та ін. Ці явища не підлягають документальному оформленню. Фактичні залишки можуть не відповідати даним обліку в результаті наявності помилок у документах; неправильного відображення в обліку даних на підставі документів (помилки, описки і т. ін.), а також через несправність ваговимірних приладів; пересортицю взаємозамінних матеріалів; недотримання норм витрати виробничих запасів на виробництво продукції тощо.

Розбіжності між даними обліку і фактичними залишками можуть бути викликані й прямими зловживаннями матеріально відповідальних осіб шляхом обмірювання, обваження, розкрадання, присвоєння цінностей.

Зазначені причини можливих розбіжностей між даними обліку й фактичним станом є приводом для періодичних звірок фактичних залишків з обліковими даними, що здійснюються за допомогою інвентаризації.

**Інвентаризація** – це спосіб виявлення фактичної наявності та звіряння його з даними бухгалтерського обліку.

Інвентаризація є необхідним доповненням до документації господарських операцій. Значення інвентаризації полягає в тому, що вона:

- забезпечує достовірність облікових даних і показників бухгалтерської звітності шляхом звірки фактичного стану з даними бухгалтерського обліку;
- дає можливість перевірити роботу матеріально-відповідальних осіб, підвищити їх відповідальність за збереження майна;
- у ході інвентаризації перевіряються умови збереження, стан вагового господарства, санітарні норми і правила; робиться висновок про стан складського господарства, обліку і звітності на складах;
- є засобом контролю за раціональним використанням товарно-матеріальних цінностей;
- інвентаризація розрахунків з дебіторами сприяє зміцненню фінансового стану підприємства.

З 01 січня 2015 року набрав чинності Наказ Мінфіну від 02.09.2014р. №879 «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань», що визначає порядок проведення інвентаризації на підприємстві.

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;
- установлення лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;

- перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних і грошових цінностей, а також правил утримання й експлуатації основних фондів;

- перевірка реальності вартості зарахованих на баланс активів і зобов'язань.

**Види інвентаризації** за характером проведення та за ступенем відображення об'єктів наведені на рис. 8.1.

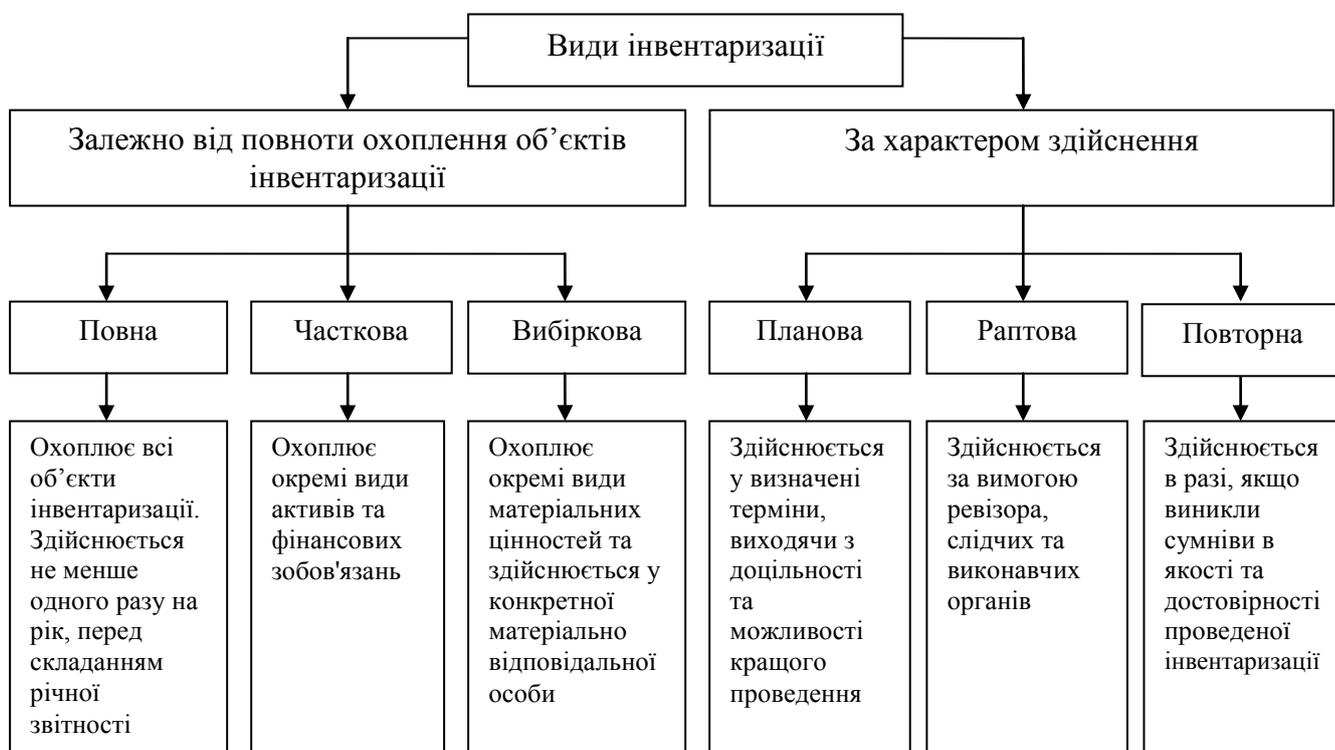


Рис. 8.1. Класифікація інвентаризацій

**Об'єктами інвентаризації** є активи і фінансові зобов'язання підприємства.

Згідно із Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» об'єкти і періодичність інвентаризації визначаються власником

(керівником) підприємства, крім випадків, коли вона здійснюється обов'язково.

Інвентаризація є обов'язковою:

- у разі надання майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

- перед складанням річної бухгалтерської звітності;

- у разі зміни матеріально відповідальних осіб;

- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);

- за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації;

- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха;

- при передачі підприємств та їх структурних підрозділів;

- у разі ліквідації підприємства.

## **8.2. Порядок проведення інвентаризації та виявлення її результатів**

Орієнтовна періодичність проведення планової інвентаризації на підприємстві може бути такою:

- кошти в касі – щомісяця, але не рідше одного разу у квартал;
- грошові кошти на рахунках у банках – систематично в міру надходження виписок банку; обов'язкове письмове підтвердження залишків сум за кожним рахунком на 31 грудня календарного року;
- запаси підприємства – перед складанням річного звіту;
- основні засоби:
  - будинки і споруди – один раз на 3 роки;

- бібліотечні фонди – один раз на 5 років;
- машинне устаткування, транспортні засоби та ін. – перед складанням річного звіту;
- дебіторська і кредиторська заборгованість – щокварталу.

Якісному проведенню інвентаризації сприяє ретельна підготовча робота. Оскільки потреба в інвентаризації виникає зненацька, а іноді й раптово, то на підприємстві наказом керівника створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія. Її очолює керівник або його заступник; до складу комісії можуть входити: працівники бухгалтерії, керівники підрозділів і фахівці, які добре знають складності та особливості тих чи інших матеріальних цінностей (інженер, технологи та ін.).

На великих підприємствах, де багато структурних підрозділів, великий асортимент і кількість матеріальних цінностей, створюються робочі інвентаризаційні комісії. У своїй роботі вони підпорядковуються постійно діючій комісії. Обов'язки з проведення інвентаризації постійно діючої і робочої комісії розмежовані.

Обов'язки постійно діючої комісії:

- здійснюють профілактичну роботу щодо забезпечення збереження цінностей;
- організовують проведення інвентаризацій і здійснюють інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій;
- здійснюють контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибіркові інвентаризації;
- перевіряють правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортиці;
- в окремих випадках проводять за дорученням керівника підприємства повторні суцільні інвентаризації;
- розглядають письмові пояснення осіб, які допустили нестачу чи псування цінностей, інші порушення, і свої пропозиції щодо регулювання виявлених невідповідностей відображають у протоколі.

Обов'язки робочої комісії:

- здійснюють інвентаризацію майна, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів і незавершеного виробництва в місцях зберігання та виробництва;
- разом із бухгалтерією підприємства беруть участь у визначенні результатів інвентаризації і розробляють пропозиції щодо заліку виявлених порушень;
- вносять пропозиції з питань упорядкування руху товарно-матеріальних цінностей, поліпшення обліку та контролю за їх зберіганням, а також реалізації непотрібних підприємству матеріальних цінностей і майна;
- несуть відповідальність за своєчасність, повноту і точність відображення інвентаризації;
- оформляють протокол із зазначенням у ньому результатів інвентаризації.

Отже, першим етапом підготовчої роботи є створення комісій, члени якої повинні добре уявляти свої обов'язки і прослухати інструктаж головного бухгалтера з питань оформлення документації, що супроводжує інвентаризацію.

У матеріально відповідальній особі береться розписка про те, що всі документи включені у звіт, що в них немає неоприбуткованих і несписаних витрат матеріалів. Крім того, закріплені за ними цінності повинні бути розкладені за найменуваннями, сортами, розмірами в зручному порядку для підрахунку і зважування, а також за видами запасів, розсортовані для зручності виміру.

Бухгалтерія до початку роботи комісії повинна завершити обробку прибуткових і видаткових документів і вивести залишки по аналітичних інвентарних рахунках на день інвентаризації.

Отже, в інвентаризації беруть участь інвентаризаційні комісії, матеріально відповідальні особи і бухгалтерія.

Місцями проведення інвентаризації є каса підприємства, склади виробничих і товарних запасів, виробничі цехи і ділянки, де використовуються основні засоби, малоцінні та швидкозношувані предмети й інші матеріальні цінності. Після прибуття до місця проведення інвентаризації комісія засвідчує свої повноваження – копію наказу керівника. Потім комісія опломбовує підсобні приміщення, підвали, перевіряє ваговимірні прилади. У присутності матеріально відповідальної особи розпочинає зважування, робить підрахункові та інші виміри.

Результати виміру заносять в інвентаризаційний опис, типова форма якого може бути кількох видів: для будинків, споруджень і передавальних пристроїв, силових машин, транспортних засобів; продукції, матеріалів, товарів, малоцінних і швидкозношуваних предметів. В описі зазначаються найменування підприємства, група і місце перебування цінностей, розписка матеріально відповідальної особи, дата початку і завершення інвентаризації; у спеціальній таблиці опису зазначаються порядковий номер, інвентарний номер, найменування цінностей, одиниця виміру, відомості про кількість і вартість за даними бухгалтерського обліку, фактична наявність; підписи голови і членів комісії, матеріально відповідальної особи і бухгалтера, про те, що дані і розрахунки перевірено.

Інвентаризаційні описи оформляються по складах і матеріально-відповідальних особах, за балансовими рахунками у розрізі субрахунків і аналітичних рахунків вручну або за допомогою комп'ютера у двох примірниках, а в разі зміни матеріально відповідальних осіб – у трьох примірниках. На кожній сторінці опису прописом зазначається кількість порядкових номерів цінностей, робляться застереження щодо всіх виправлень, які засвідчуються підписами членів комісії.

Після закінчення роботи інвентаризаційні описи здаються в бухгалтерію, у них разом із фактичною наявністю подаються дані

бухгалтерського обліку і шляхом звіряння цих даних виявляють розбіжності.

На підставі інвентаризаційних описів бухгалтерія складає звірювальні відомості. До неї заносять тільки ті цінності, з яких виявлені розбіжності між фактичною наявністю і даними бухгалтерського обліку. Ці розбіжності називаються інвентаризаційними різницями (нестача або надлишки). Нестачі можуть бути в межах норм природного збитку, тобто зменшення ваги й обсягу внаслідок впливу природних сил (усихання, випаровування, розпилювання, витікання, розлив при перекачуванні, витрачання речовин на дихання та ін.). Інвентаризаційна комісія встановлює розмір природного збитку в межах норм і виносить рішення про її списання на витрати підприємства.

Нестача понад норму природного збитку може бути з вини матеріально відповідальних осіб, і вони повинні відшкодувати підприємству заподіяний збиток. Можливі випадки, коли винну особу не встановлено, а нестача понад норми природного збитку відбулася, наприклад, через незадовільну організацію збереження цінностей. У такому разі підприємство змушене таку нестачу визнати невідшкодованими витратами.

У разі виявлення надлишку, коли фактична наявність перевищує дані бухгалтерського обліку, виносяться рішення про їх оприбуткування на інвентарні бухгалтерські рахунки. Може виникнути пересортиця, за якої по одному виду цінностей виявлено надлишок, а по іншому (того самого найменування) – нестача. Комісія може винести рішення про залік пересортиці за умови, якщо вона відбулася по тому самому найменуванню цінностей в однаковій кількості й в однієї матеріально відповідальної особи за період, який перевіряється.

Інвентаризаційна комісія з даних описів і звірювальних відомостей оформляє протокол, у якому відбиті пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць. Після розгляду і затвердження керівником

результатів інвентаризації протокол інвентаризаційної комісії передається в бухгалтерію.

### **8.3. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей**

У результаті інвентаризації можуть бути виявлені нестачі, псування та розкрадання матеріальних цінностей. При цьому на кожному підприємстві за відповідними групами матеріальних цінностей закріплено матеріально відповідальних осіб.

*Матеріально відповідальна особа* – працівник, якому довірені за характером виконуваних ним трудових обов'язків підзвітні цінності і на якого на підставі спеціальних постанов або укладеного договору покладено повну матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну з його вини. Повну матеріальну відповідальність обов'язково несуть працівники, з якими в установленому порядку укладено договір про повну матеріальну відповідальність.

*Матеріальна відповідальність працівника* – це обов'язок працівника відшкодувати в установленому законом розмірі й порядку завдану ним пряму дійсну шкоду майну роботодавця протиправним винним порушенням прийнятих на себе за трудовим договором обов'язків.

На законодавчому рівні порядок визначення розміру збитків, що має бути відшкодований матеріально відповідальною особою, визначається такими нормативно-правовими актами:

- Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116;
- Закон України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів,

дорогоцінного каміння та валютних цінностей» від 06.06.1995 № 217/95-ВР.

Так, відповідно до Порядку № 116 розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом незалежної оцінки відповідно до національних стандартів. При цьому зазначається, якщо шкода завдана підприємству з державною (часткою державної) форми власності, то існує відповідна методика оцінки майна, затверджена Кабінетом Міністрів України.

Законом України № 217 встановлюється порядок визначення розміру збитків від нестачі, псування, пошкодження окремих видів цінностей, а саме: дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння та валютні цінності. Цим Законом визначено кратні коефіцієнти для кожного з зазначених видів цінностей, тобто розмір відшкодування матеріально відповідальною особою може бути подвійним або потрійним залежно від виду цінностей, за якими була виявлена нестача або пошкодження. При цьому Законом встановлено, що стягнуті з працівників суми спрямовуються насамперед на відшкодування завданих збитків, а решта – перераховується до Державного бюджету України.

#### **8.4. Відображення результатів інвентаризації в обліку**

Після закінчення роботи інвентаризаційної комісії оформлені описи (акти) передаються до бухгалтерії для перевірки та відображення в обліку виявлених в результатів інвентаризації відхилень. При цьому кількісні та вартісні показники за даними бухгалтерського обліку порівнюються з відповідними даними опису і шляхом зіставлення виявляються розбіжності між даними інвентаризації та даними обліку. Схематично порядок формування результатів інвентаризації зображено на рис. 8.2.



Рис. 8.2. Результати інвентаризації

Отже, виявлені в результаті інвентаризації надлишки підлягають оприбуткуванню та відображаються як збільшення доходів з подальшим установленням причин виникнення лишків і винних у цьому осіб.

У разі виявлення нестач підприємству необхідно врахувати низку чинників: наявність природного збитку, встановлення фактів розкрадань чи псування цінностей, наявність матеріально відповідальної особи. Схематично порядок дій підприємства в разі виявлення нестачі активів подано на рис. 8.3.



Рис. 8.3. Порядок відображення виявлених в результаті інвентаризації нестач

Кореспонденції рахунків відображення інвентаризаційних різниць, виявлених при інвентаризації запасів у бухгалтерському обліку, наведені в табл. 8.1.

Таблиця 8.1. Відображення на бухгалтерських рахунках результатів інвентаризації

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Д-т	К-т
Оприбутковано надлишки	20, 22, 26, 28	719
Списання нестачі в межах норм природного збитку	947	20, 22, 26, 28
Списання нестачі понад норму природного збитку у разі, якщо винну особу не виявлено	947	20, 22, 26, 28
Зменшено суму податкового кредиту з ПДВ	947	641
Відображення на позабалансовому рахунку суми нестачі	072	–
Списана з позабалансового рахунку сума нестачі по закінченні терміну позовної давності	–	072

## Продовження таблиці 8.1

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Д-т	К-т
Комплекс кореспонденцій зі списання нестачі, якщо винну особу встановлено:		
– відображення суми нестачі у витратах звітного періоду;	947	20, 22, 26, 28
– відображення вартості списаного активу на позабалансовому рахунку;	072	-
– нараховано дебіторську заборгованість з відшкодування матеріального збитку;	375	716
– відображено ПДВ;	716	641
– списання з позабалансового рахунку;	-	072
– внесена винною особою в касу сума нестачі (утримана із зарплати)	30 (66)	375

Розглянемо порядок відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку на практичному прикладі.

**Приклад.** У результаті інвентаризації на підприємстві виявлено:

- надлишки готової продукції в сумі 450 грн;
- нестачу сировини в сумі 1200 грн (норма природного убитку покриває 200 грн).

Нестачу сировини в розмірі понад норму природного убитку віднесено на МВО і відшкодовано за рахунок заробітної плати.

В облік дані господарські операції відображаються відповідними кореспонденціями (табл. 8.2).

Таблиця 8.2. Відображення в обліку результатів інвентаризації згідно з умовами прикладу

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Оприбутковано надлишки	26	719	450
2	Віднесено суму нестачі на витрати в межах норм природного убитку	947	201	200
3	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	947	641	40
4	Віднесено суму нестачі на витрати	947	201	1000
5	Віднесено суму відшкодування на МВО	375	716	1200
6	Відображено суму ПДВ	716	641	200
7	Утримано із заробітної плати МВО сума нестачі	66	375	1200

### **Контрольні запитання**

1. Що таке інвентаризація майна підприємства? У чому полягає її значення?
2. Назвіть об'єкти інвентаризації.
3. У яких випадках інвентаризація майна підприємства обов'язкова?
4. Як класифікується інвентаризація за характером проведення та повноти охоплення її об'єктів?
5. Наведіть орієнтовні строки проведення інвентаризації майна підприємства.
6. У чому полягає сутність підготовчої роботи до проведення інвентаризації?
7. Які обов'язки центральної та робочих інвентаризаційних комісій?
8. Яку документацію оформляє інвентаризаційна комісія в процесі своєї роботи?
9. Чим відрізняється зміст та порядок складання інвентаризаційного опису та звірювальної відомості?
10. Що таке інвентаризаційна різниця?
11. Що означає пересортиця та за яких умов вона може бути зарахована?
12. Що собою уявляє протокол (акт) інвентаризаційної комісії?
13. Які кореспонденції рахунків здійснюються за результатами інвентаризації майна підприємства?

## ТЕМА 9

### ВАРТІСНЕ ВИМІРЮВАННЯ ОБС'КТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ

- 9.1. Оцінка як система вартісного вимірювання: поняття, значення, методи
- 9.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку
- 9.3. Класифікація витрат виробництва

#### **9.1. Оцінка як система вартісного вимірювання: поняття, значення, методи**

Згідно зі статтею 4 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» одним із принципів бухгалтерського обліку є єдиний грошовий вимірник. *Єдиний грошовий вимірник* – це вимірювання й узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Способом вираження за допомогою грошового вимірника майна і зобов'язань підприємства є оцінка. Вона є складовим елементом методу бухгалтерського обліку і тісно пов'язана з іншими його елементами: балансом, документацією та інвентаризацією, рахунками бухгалтерського обліку, калькуляцією.

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

Оцінка економічних ресурсів в активі балансу дозволяє визначити, чим володіють власники; за допомогою оцінки можна встановити, якою мірою підприємство забезпечене основними і оборотними коштами, ступінь зношеності основних фондів, розмір дебіторської і кредиторської заборгованості; визначити величину витрат і доходів, фінансові результати діяльності підприємства.

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

Об'єктами оцінки в бухгалтерському обліку є основні засоби, нематеріальні активи, капітальні і фінансові інвестиції, запаси, дебіторська заборгованість, довгострокові і поточні зобов'язання.

Процес оцінки є процедурою привласнення об'єктам бухгалтерського обліку певних грошових величин, які використовуються для підсумкової оцінки активів і зобов'язань.

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

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

**Дата оцінки** – це точно зафіксований момент часу, на який здійснюється оцінка. Оцінка може бути на дату придбання або вибуття об'єкта, на дату складання балансів (вступного, поточного, консолідованого, ліквідаційного та ін.).

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

Принцип бухгалтерського обліку «Історична (фактична) собівартість» означає, що активи підприємства оцінюються за первісною вартістю, яку називають фактичною (історичною) собівартістю. Вона визначається в момент придбання активу і є незмінною впродовж терміну корисного використання даного об'єкта, за винятком випадків його переоцінки. Національними стандартами бухгалтерського обліку встановлені різні правила визначення первісної вартості активів

підприємства, що залежить від способу їх надходження, приклади яких наведено в табл. 9.1.

Таблиця 9.1. Правила визначення первісної вартості окремих видів активів підприємства

Спосіб надходження активів на підприємство	Порядок визначення первісної вартості
<b>Основні засоби і нематеріальні активи</b>	
Придбані за плату	Сума фактичних витрат на придбання з урахуванням витрат на доставку
Створені (побудовані) власними силами	Сума фактичних витрат на спорудження та виготовлення з урахуванням усіх витрат, пов'язаних з доведенням необоротного активу до стану, коли він придатний до використання
Внесені в статутний капітал	Узгоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість
Безоплатно одержані	Справедлива вартість на дату отримання з врахуванням витрат по доставці
<b>Запаси</b>	
Придбані за плату	Собівартість запасів, що складається з сум, сплачених згідно з угодою постачальнику (продавцю) та транспортно-заготівельних витрат
Виготовлені власними силами підприємства	Виробнича собівартість
Внесені в статутний капітал підприємства	Узгоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість
Безоплатно одержані	Справедлива вартість
<b>Поточна дебіторська заборгованість</b>	
Визнання дебіторської заборгованості за реалізовані товари, роботи, послуги	Сума визнаного доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг

Національні стандарти надають такі визначення поняття «справедлива вартість».

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» **справедлива вартість** – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» **справедлива вартість** - сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання

в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Крім первісної вартості, у бухгалтерському обліку використовуються інші види оцінок, економічний зміст яких наведено в табл. 9.2.

Таблиця 9.2. Економічний зміст методів оцінки активів

Метод оцінки	Економічний зміст
<b>Оцінка необоротних активів</b>	
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість необоротних активів в сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки
Вартість, що амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Ліквідаційна вартість	Сума грошових коштів або вартість інших активів, яку підприємство має одержати від реалізації (ліквідації) необоротних активів по закінченні терміну їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
<b>Оцінка вибуття запасів</b>	
Ідентифікована собівартість	Собівартість кожної одиниці обліку запасів за умови організації складського обліку кожної одиниці запасу (або кожної партії поставки)
Середньозважена собівартість	Сумарна вартість залишку запасів на початок звітного місяця і вартість одержаних у звітному місяці запасів, поділена на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів
ФІФО	Оцінка за собівартістю перших за часом надходження запасів на підприємство
Нормативний	Оцінка за нормативними витратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін
Ціна продажу	Оцінка за цінами продажу ґрунтується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торгової націнки товарів

Стосовно зобов'язань то вони здебільшого враховуються за фактичною собівартістю їх придбання, тобто в сумі економічних вигод,

одержаних підприємством у результаті утворення боргового зобов'язання або в сумі нарахувань, у результаті якої утворилося зобов'язання (зарплата, відрахування до фондів пенсійного і соціального страхування та ін.).

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

**На дату складання балансу оцінка активів** здійснюється в такий спосіб:

- основні засоби та нематеріальні активи відображаються у двох оцінках – за первісною й залишковою вартістю;
- виробничі запаси, незавершене виробництво та готова продукція відображаються за найменшою з двох оцінок – фактичною собівартістю або чистою вартістю реалізації;
- дебіторська заборгованість за продукцію відображається за чистою реалізаційною вартістю.

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

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

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

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

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

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

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

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

## 9.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку

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

Виражені в грошовій формі поточні витрати, понесені в господарських процесах, є собівартістю, яка становить собою один із основних показників діяльності підприємства. **Собівартість** – це витрати, пов'язані з виробництвом і придбанням певного активу.

Для визначення собівартості використовується спосіб, який називається калькуляцією. **Калькуляція** – бухгалтерська категорія, яка визначається як: 1) обчислення в єдиному грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу; 2) обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг).

**Калькуляція** – це система економічних розрахунків собівартості одиниці окремих видів придбаних запасів, виробничої і реалізованої продукції, виконаних робіт і наданих послуг. Калькуляція здійснюється в усіх господарських процесах. Так, у процесі постачання визначається собівартість одиниці придбаних виробничих запасів, яка використовується для оцінки витрачених на виробництво продукції, матеріальних цінностей.

У процесі виробництва сума понесених витрат у грошовому вираженні є виробничою собівартістю, яка становить основу обчислення собівартості одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг). Остання використовується для оцінки реалізованої продукції (робіт, послуг) в процесі реалізації. Звідси виникає такий термін, як «собівартість реалізації».

У господарських процесах спостерігається тісний взаємозв'язок оцінки і калькуляції: оцінка здійснюється на основі калькуляції, а калькуляція – на основі оцінки об'єктів і статті витрат.

Розрізняють планові і звітні калькуляції. **Планові калькуляції** складають на основі прогресивних норм витрачання засобів виробництва і робочого часу і використовують як вихідні дані при встановленні цін. Вони є попередніми; складаються до початку господарських процесів і використовуються для складання кошторису витрат. **Звітні калькуляції**, складені за даними бухгалтерського обліку, відображають фактичні витрати.

Розглянуті види калькуляції дозволяють приймати оптимальні управлінські рішення, порівнювати фактичні витрати з плановими, повніше використовувати резерви економії. Значення звітної (фактичної) калькуляції полягає в тому, що вона використовується для поточного і перспективного планування собівартості, для обґрунтування економічної ефективності упровадження нової техніки і вибору сучасних технологій виробничого процесу. Інформація, що міститься в системі калькуляції,

допомагає визначити доцільність подальшого випуску тієї чи іншої продукції, встановити оптимальні ціни на продукцію, скоригувати асортимент, оцінити якість продукції, що випускається. Отже, калькуляція є не тільки елементом методу бухгалтерського обліку, а й системи управління виробництвом на підприємстві.

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

**Технологічна собівартість** – це прямі витрати на сировину, матеріали, енергію, оплату праці з нарахуваннями. **Виробнича собівартість** – технологічна собівартість плюс загальновиробничі витрати.

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

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

### 9.3. Класифікація витрат виробництва

Собівартість продукції складається з витрат, які можна згрупувати за кількома ознаками (рис. 9.1).



Рис. 9.1. Класифікація витрат виробництва

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

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

Групування витрат за їх видами необхідне для відображення у фінансовій звітності витрат за економічними елементами. Проте в цілях планування, організації аналітичного обліку витрат і аналізу собівартості витрати необхідно групувати за калькуляційними статтями (статтям витрат). Це групування більш деталізоване, наприклад, прямі матеріальні витрати в промисловості необхідно деталізувати, виділяючи такі статті калькуляції: сировина і матеріали; купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби; паливо і енергія на технологічні цілі; роботи і послуги, виконані сторонніми організаціями.

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

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

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

До **непрямих** належать витрати, які мають загальний характер для виробництва кількох видів продукції і в момент здійснення їх неможливо віднести на конкретний вид продукції (робіт, послуг). Такі витрати розподіляються між окремими видами продукції (робіт, послуг) непрямим

шляхом, згідно з обраною підприємством базою розподілу (пропорційно основній зарплаті, прямим витратам та ін.). До них відносять витрати на утримання й експлуатацію основних засобів, загальновиробничі витрати.

Відносно виробничого процесу витрати поділяють на основні і накладні.

**Основними** називаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом (виконанням робіт, наданням послуг) і передбачені його технологією. Це вартість сировини, матеріалів, оплата праці основних виробничих робітників, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів тощо.

До **накладних** належать витрати на обслуговування, організацію й управління виробничим процесом, тобто загальновиробничі витрати. Вони не пов'язані з технологією виробництва, проте забезпечують виконання плану виробництва та накладаються (приєднуються) до прямих витрат і в сукупності з ними утворюють виробничу собівартість.

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

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

**Умовно-змінні витрати** – це витрати, абсолютна величина яких збільшується зі зростанням обсягу випуску продукції або зменшується зі

зменшенням обсягу виробництва. До них належать витрати сировини, витрати на оплату праці основних виробничих робітників.

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

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

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

**Одноелементними (простими)** називають витрати, які не можна розкласти на складові і які включають тільки один вид витрат – паливо, амортизація, заробітна плата чи ін.

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

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

## Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність принципу бухгалтерського обліку «єдиний грошовий вимірник»?
2. Дайте поняття оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку.
3. Сформулюйте роль грошової оцінки в умовах ринкових відносин.
4. Які об'єкти оцінки в бухгалтерському обліку?
5. Дайте визначення понять «процес» і «технологія оцінки», «дата оцінки».
6. Які основні правила визначення первісної вартості активів підприємства?
7. Що таке справедлива вартість? Як вона може бути визначена на практиці?
8. У чому полягає економічний зміст методів оцінки активів?
9. Які вимоги висуваються до грошової оцінки?
10. Що таке собівартість? Яке її значення в оцінці діяльності підприємства?
11. Дайте визначення калькуляції, як елемента методу бухгалтерського обліку.
12. Що розуміють під калькуляцією?
13. Доведіть тісний взаємозв'язок між оцінкою та калькуляцією.
14. Які види калькуляції використовуються в бухгалтерській практиці?
15. Дайте визначення технологічної, виробничої і повної собівартості. Чим вони відрізняються?
16. За якими ознаками групуються витрати виробництва?
17. Дайте коротку характеристику групам витрат виробництва.
18. У чому полягає значення класифікації витрат виробництва?

## ТЕМА 10

### ОБЛІКОВА РЕЄСТРАЦІЯ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

- 10.1. Поняття та класифікація облікових реєстрів
- 10.2. Способи виправлення помилкових записів у документах
- 10.3. Поняття форм обліку. Вимоги до форм обліку
- 10.4. Принципи побудови, переваги та недоліки меморіально-ордерної форми обліку
- 10.5. Сутність журнально-ордерної форми обліку, переваги та недоліки
- 10.6. Поняття комп'ютерної та інших форми обліку
- 10.7. Поняття простої і спрощеної форм обліку

#### **10.1. Поняття та класифікація облікових реєстрів**

У системі бухгалтерської обробки первинних документів основна робота здійснюється в облікових реєстрах.

*Облікові реєстри* – це носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм і т.д., призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування й узагальнення інформації з первинних документів, які взяті на облік. З цього визначення випливає, що облікові реєстри становлять собою спеціальні таблиці, призначені для облікового запису (реєстрації) господарських операцій, відображених у документах. У них групуються дані первинних документів за однорідними ознаками, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку й управління господарською діяльністю підприємства.

Різноманітність облікових реєстрів вимагає їх класифікації за певними ознаками (рис. 10.1).

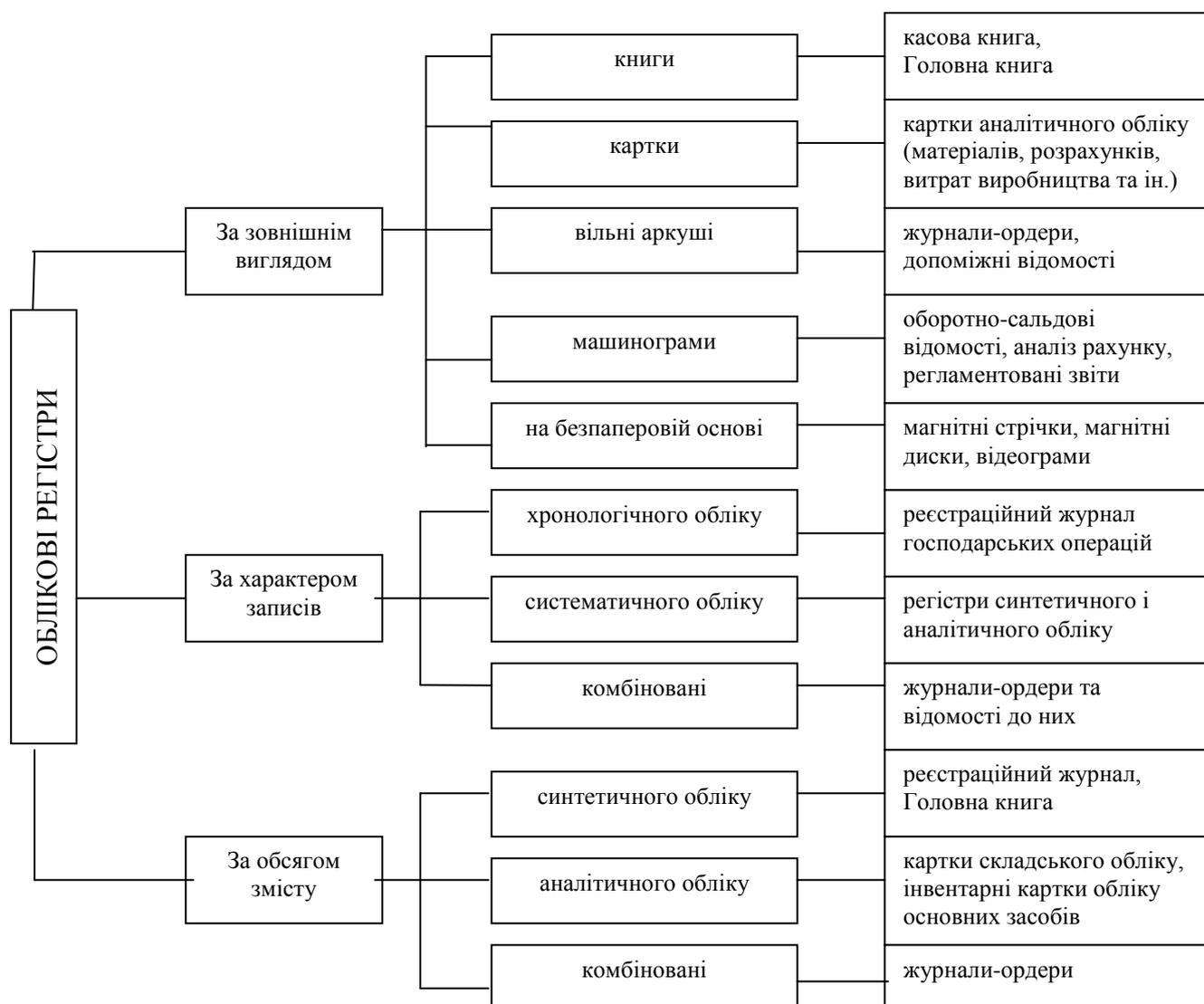


Рис. 10.1. Класифікація облікових реєстрів

За зовнішнім виглядом облікові реєстри поділяють на бухгалтерські книги, картки, вільні листи, машинограми та реєстри на безпаперовій основі.

**Бухгалтерська книга** – це пронумерований і прошнурований реєстр, скріплений печаткою та підписами керівника і головного бухгалтера підприємства. Сторінки книги розграфлені для реєстрації фактів господарської діяльності залежно від специфіки відображуваних

об'єктів спостереження, наприклад, касова книга, Головна книга, книга складського обліку, книга депонованої заробітної плати.

Книги знайшли широке застосування як основний обліковий реєстр ще в XIII столітті. У наш час вони втратили свою роль як єдиного облікового реєстра, оскільки їх використання виключає можливість застосування комп'ютерної техніки і розподілу праці облікових працівників, оскільки запис у книзі одночасно може робити тільки один працівник.

**Картки** – це окремі листи паперу (тонкого картону) у вигляді розграфлених таблиць. Як правило, картки виготовляються певних стандартних розмірів, що дозволяє зберігати їх разом у картотеці. Картотека може поділятися на необхідні розділи і групи картонними роздільниками, до яких прикріплюються пластинки різних кольорів, що називаються індикаторами. Це необхідно для швидшого знаходження потрібних карток. Їх раціонально застосовувати на тих ділянках облікової роботи, де ведеться значна кількість аналітичних рахунків, наприклад, в обліку матеріалів, готової продукції, товарів, основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів. Картки в картотеці розташовуються за видами матеріалів, а всередині них – за сортами, розмірами та іншими ознаками. Застосування карток дозволяє здійснювати розподіл праці облікових працівників, підвищувати її продуктивність, широко використовувати комп'ютерну техніку для облікових записів.

**Вільні (окремі) листи** – це різновид карток; вони містять велику кількість показників, тому мають порівняно великий формат, друкуються на тонкому папері. До них відносять журнали-ордери, різні відомості аналітичного і синтетичного обліку.

**Машинограми** – паперові реєстри, виготовлені із застосуванням засобів обчислювальної техніки і роздруковані на пристроях виведення інформації. Таблиці облікових реєстрів роздруковуються на рулонному, фальцьованому папері або стандартних листах, не вимагаючи попередньої

друкарської графлення. Вони не мають обмежень за способом розграфлення реєстрів і зображення записів, забезпечують високу наочність та якість таблиць.

До *реєстрів на без паперовій основі* належать облікові таблиці, сформовані в оперативній пам'яті комп'ютерів та інших електронних носіях.

За характером записів, тобто залежно від того, чи розносяться операції по бухгалтерських рахунках або тільки реєструються в хронологічному порядку без групування по рахунках, розрізняють хронологічні, систематизовані і комбіновані реєстри.

У *хронологічних облікових реєстрах* господарські операції відображаються в міру їх здійснення на підставі первинних документів у хронологічному порядку, у послідовності їх надходження без групування й рознесення по рахунках. Прикладом такого облікового реєстру є реєстраційний журнал господарських операцій. За допомогою хронологічного запису забезпечується контроль за збереженням документів, за правильністю записів у них. Загальний підсумок операцій, зареєстрованих у журналі, дозволяє перевірити повноту записів на рахунках.

*Систематичні облікові реєстри* призначені для групування однорідних операцій і запису їх у певній системі на бухгалтерських рахунках. До систематичних облікових реєстрів відносять як реєстри аналітичного, так і реєстри синтетичного обліку. Прикладами таких облікових реєстрів є Головна книга, картки обліку виробничих витрат за об'єктами калькуляції, картки складського обліку та ін.

*Комбіновані реєстри* поєднують в собі хронологічні та систематичні записи. У таких реєстрах записи більш наочні, скорочуються витрати праці по обліковій реєстрації, зменшується можливість помилок, оскільки хронологічні і систематичні записи здійснюються в один робочий

прийом в спільному обліковому реєстрі. Прикладами комбінованих облікових реєстрів є журнали-ордери і відомості до них.

За обсягом змісту, тобто за ступенем узагальнення записів, облікові реєстри поділяють на синтетичні, аналітичні і комбіновані. У *синтетичних облікових реєстрах* запис робиться в узагальненому вигляді, тільки в грошовому вираженні, без пояснювального тексту із зазначенням дати і номера бухгалтерського запису. Прикладом синтетичного реєстру є Головна книга, у якій відображаються підсумкові дані за всіма синтетичними рахунками, а також журнали-ордери з обліку грошових коштів, основних засобів і т. ін.

В *аналітичних облікових реєстрах* записи здійснюються за окремими аналітичними рахунками того чи іншого синтетичного рахунку. Вони використовуються для контролю наявності і руху кожного виду матеріальних цінностей, стану розрахунків з дебіторами і кредиторами. Записи в аналітичні реєстри супроводжуються пояснювальним текстом, крім вартісних, зазначаються в необхідних випадках натуральні і трудові вимірники. Прикладами реєстрів аналітичного обліку є картки складського обліку, інвентарні картки обліку основних засобів та ін.

*Комбіновані облікові реєстри* об'єднують синтетичний і аналітичний облік, тому їх застосування скорочує обсяг облікових робіт, дозволяє вести облік окремих об'єктів в аналітичному розрізі й одночасно одержувати узагальнені показники синтетичного обліку. При цьому відпадає необхідність в складанні оборотних відомостей по аналітичних рахунках. Прикладами комбінованих облікових реєстрів є відомості аналітичного обліку по розрахунках з постачальниками і підрядниками, покупцями і замовниками, з підзвітними особами і багато інших. У зазначених реєстрах наводяться відомості про розрахунки з кожним дебітором і кредитором на підставі первинних документів й одночасно узагальнені дані по субрахунках і балансових рахунках.

Записи в обліковій реєстрі можуть здійснюватися як вручну, так і за допомогою обчислювальних машин. Залежно від кількості одержаних відтисків (наявність копій) записи бувають прості і копіювальні. Простими є записи без копій, наприклад, у Головній книзі, картках аналітичного обліку. Копіювальні записи дозволяють одержати відтиски в кількох облікових реєстрах за допомогою копіювального паперу. Застосування копіювальних записів скорочує обсяг облікової роботи, зменшує кількість помилок, можливих при переписуванні одних і тих самих даних, підвищує продуктивність праці облікових працівників.

Залежно від виду і призначення облікового реєстру використовується й різна техніка його заповнення – лінійна (позиційна) і шаховий запис. За *лінійного запису* сума операції по кредиту рахунку відображається на тому ж рядку, де записана відповідна їй сума по дебету цього самого рахунку. Цей запис поширений в обліку розрахункових операцій підприємства: з постачальниками, покупцями, з підзвітними особами, з працівниками з оплати праці. Як правило, у цих реєстрах аналітичний облік поєднується з синтетичним.

*Шаховий запис* робиться так, що подвійний запис здійснюється в один робочий прийом одночасно по дебету і кредиту рахунків. Реєстри з шаховою формою запису характерні для журнально-ордерної форми обліку. Шаховий принцип запису значно скорочує облікову реєстрацію, роблячи облік більш наочним.

## **10.2. Способи виправлення помилкових записів у документах**

Під час заповнення документів на підприємстві можуть виникати різні помилки: неправильно записаний текст або сума, неправильно вказані кореспондуючі рахунки, записи зроблені не в ті облікові реєстри та ін. Помилки виникають з різних причин: унаслідок втоми, недбалості працівника, несправності калькулятора або комп'ютера та ін.

Розрізняють локальні й транзитні помилки. За локальних помилок неправильна інформація міститься лише в одному обліковому реєстрі і не призводить до потреби вносити зміни в інші документи (наприклад, неправильно проставлена дата). Транзитні помилки автоматично проходять через кілька облікових реєстрів (наприклад, неправильна сума в журналі реєстрації операцій призводить до помилок на рахунках, в оборотній відомості і балансі).

Знайдені помилки повинні бути виправлені до складання звітності. Однак у первинних документах, облікових реєстрах і у фінансовій звітності підчищення й невиправдані виправлення не допускаються. Для виправлення помилок в облікових реєстрах застосовують способи, наведені в табл. 10.1.

Таблиця 10.1. Способи виправлення помилок в облікових документах

Спосіб	Застосування	Сутність
Коректурний	Якщо помилка знайдена до складання балансу і не потрібно вносити зміни в кореспонденцію рахунків	Неправильні текст або цифри закреслюються і над закресленим надписуються правильні текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлене. При цьому обов'язковим є напис «Виправлено» і підпис бухгалтера
Додаткового запису	Якщо кореспонденція рахунків зазначена правильно, але сума господарської операції занижена	Здійснюється додатковий запис (кореспонденція за тими самими рахунками) із зазначенням суми, на яку необхідно здійснити збільшення операції
Червоне сторно	Якщо кореспонденція рахунків складена неправильно або записана сума завищена	Помилковий запис анулюється шляхом запису червоним кольором. При підрахунках суми, записані червоним, віднімаються з підсумків. Отже, запис червоним (сторнуючий запис) ліквідує помилковий запис. Одночасно повинен бути внесений правильний запис звичайним кольором

**Коректурний спосіб** використовується для виправлення арифметичних помилок, описок, записів операцій не в той обліковий регістр в момент їх здійснення і до складання звітності. Цим способом недоцільно користуватися для виправлення помилкових записів у тих облікових регістрах, де вже підраховані підсумки, оскільки довелося б зробити виправлення кількох сум.

Після складання Головної книги вже в наступних звітних періодах часто виявляються помилки у зазначенні кореспондуючих рахунків і суми господарських операцій. У такому разі використовують способи додаткового запису і «червоне сторно».

**Спосіб додаткового запису** застосовується в тому разі, якщо було занижено суму господарської операції, але при цьому кореспонденція рахунків зазначена правильно. Наприклад, проведено запис господарської операції «Надійшло паливо від постачальника на суму 2400 грн» по дебету 203 «Паливо» і по кредиту 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» на суму 2000 грн. На різницю 400 грн проводять додатковий запис: по дебету 203 і кредиту 631.

У разі якщо, необхідно виправити помилкову кореспонденцію рахунків або завищено суму, використовують **спосіб «червоне сторно»**.

Розглянемо операцію «Надійшло паливо від постачальника на суму 2400 грн», яка відображена в обліку неправильною кореспонденцією: по дебету рахунку 231 «Виробництво» і по кредиту 631 на суму 2400 грн.

Вносимо виправлення такими записами:

а) «сторнуємо» червоним чорнилом або обводимо рамочкою (що означає «запис з мінусом») помилково зроблений запис:

Д-т 231	К-т 631	2400
---------	---------	------

б) записуємо правильну кореспонденцію звичайним чорнилом

Д-т 203      К-т 631      2400

Крім того, спосіб «червоне сторно» використовується, якщо помилка полягає в перебільшенні суми. У такому разі робиться сторнуючий запис

на різницю між помилково записаною і правильною сумою, тобто на суму перебільшення. Якщо взяти ту саму операцію «Надійшло паливо від постачальника на суму 2400 грн», то при правильній кореспонденції бухгалтер записав суму – 3000 грн. виправити помилку необхідно на різницю 600 грн з указівкою тієї самої кореспонденції методом «червоне сторно»:

Д-т 203	К-т 631
---------	---------

Виправлення помилкових записів в облікових регістрах методом додаткового запису і «червоне сторно» повинні бути оформлені бухгалтерською довідкою, де даються пояснення: де і коли (у якому документі), з якої причини допущена помилка, дата складання і найменування документа, у якому помилка виправлена.

**Запам'ятайте!** У касових, банківських документах, цінних паперах, формах звітності виправлення не допускаються.

Що стосується виправлень у бухгалтерській звітності, то зміна даних звітності внаслідок її перекручування, які стосуються як поточного, так і минулого року, здійснюється в тому звітному періоді, в якому було виявлено помилки. При цьому керуватися слід П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» (затверджено наказом Міністерства фінансів України № 137 від 28 травня 1999 р.)

Згідно з нормами зазначеного стандарту виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Виправлення помилок, які стосуються попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

У примітках до фінансових звітів слід розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах:

- зміст і суму помилки;
- статті фінансової звітності минулих періодів, які були перераховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.

### 10.3. Поняття форм обліку. Вимоги до форм обліку

У бухгалтерському обліку використовуються різноманітні облікові реєстри і в різних поєднаннях – книги, картки, відомості, записи в яких здійснюються в різній послідовності. Різне поєднання облікових реєстрів, їх структура і взаємозв'язок, способи записів визначають застосовану форму бухгалтерського обліку.

**Форма бухгалтерського обліку** – це сукупність облікових реєстрів, які використовуються в певній послідовності і взаємозв'язку для ведення обліку.

У процесі історичного розвитку в теорії і на практиці застосовувалося безліч різних форм ведення бухгалтерського обліку. У наш час використовуються наступні форми з використанням ручної праці і засобів автоматизації, подані на рис. 10.2.



Рис. 10.2. Сучасні форми бухгалтерського обліку

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку. При виборі форми ведення бухгалтерського обліку необхідно знати, що одна форма від іншої відрізняється:

- кількістю облікових реєстрів, їх призначенням і змістом;
- послідовністю записів в облікових реєстрах;
- способом і технікою облікових записів.

За будь-якої форми бухгалтерського обліку обробка інформації здійснюється на основі єдиних типових форм первинного обліку, затверджених відповідними міністерствами і відомствами. Для багатьох форм характерне широке використання принципу накопичення і систематизації даних в розрізі, необхідному для аналітичного і синтетичного обліку, складання звітності.

При виборі форми необхідно також враховувати матеріальну базу і обсяг капітальних інвестицій в придбання автоматизованої техніки, кваліфікацію облікових працівників, особливості діяльності підприємства. Головний бухгалтер має право самостійно розробити облікові реєстри, дотримуючись таких вимог до форми бухгалтерського обліку:

- забезпечити повноту і реальність відображення в облікових реєстрах об'єктів обліку;
- бути економічною, оскільки витрати на збирання, обробку і систематизацію даних та складання бухгалтерської звітності включаються в адміністративні витрати і, отже, відносяться на фінансовий результат підприємства;
- максимально відповідати вимогам облікової інформації, тобто повинна бути оптимальною;
- забезпечити своєчасне відображення в обліку господарських операцій і складання бухгалтерської звітності;
- надання необхідної і своєчасної інформації для здійснення контролю, економічного аналізу, поточного і перспективного планування діяльності підприємства.

#### 10.4. Принципи побудови, переваги та недоліки меморіально-ордерної форми обліку

Сутність організації бухгалтерського обліку з використанням меморіально-ордерної форми полягає в тому, що на основі первинних документів складаються меморіальні ордери, в яких проставляється відповідна кореспонденція рахунка. На кожний первинний документ складається меморіальний ордер. У подальшому меморіальні ордери фіксуються в реєстраційному журналі та використовуються для запису на синтетичних рахунках у Головній книзі. Схематично процес організації обліку з використанням меморіально-ордерної форми обліку наведено на рис. 10.3.

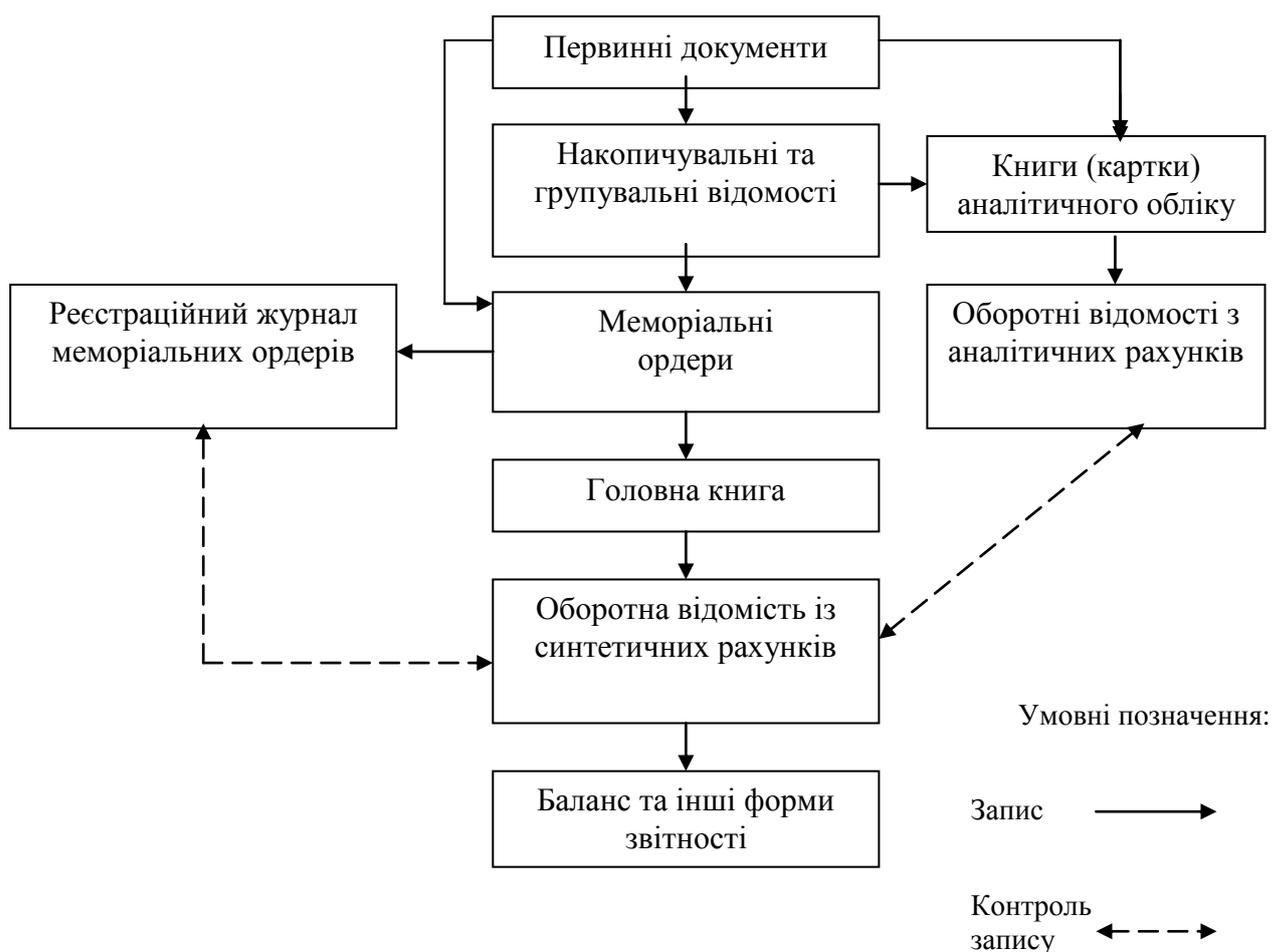


Рис. 10.3. Схема меморіально-ордерної форми обліку

Меморіально-ордерна форма одержала свою назву від облікового реєстра «Меморіальний ордер» (табл. 10.2).

Таблиця 10.2 Меморіальний ордер № 1 за березень 20\_\_ р.

№ з/п	Підстава (посилання на документ або зміст запису)	По дебету рахунку	По кредиту рахунку	Сума, грн
1.	Надійшли грошові кошти в касу: - з поточного рахунку в національній валюті - від інших дебіторів - від працівників надлишково нарахована заробітна плата	30 30 30	31 37 66	9680 640 105
2.	Разом:	х	х	10425

4 квітня 20\_\_ р.

Головний бухгалтер

\_\_\_\_\_ (підпис)

Меморіальний ордер за своєю сутністю є журналом господарських операцій на певній ділянці бухгалтерської роботи, і тому кількість меморіальних ордерів може досягати 20 – 25 залежно від обсягу діяльності підприємства, кількості виробничих підрозділів, матеріально відповідальних осіб за збереження майна, методів обліку виробничих витрат та інших факторів. Меморіальні ордери складаються або безпосередньо на підставі первинного документа, де відображена господарська операція, або на підставі підсумків накопичувальних і групувальних відомостей, де групуються і систематизуються за певними ознаками однорідні господарські операції. Прикладами таких відомостей є накопичувальні відомості по надходженню та витратах грошових коштів у касі і на рахунках у банках, звіти про рух матеріальних цінностей на складі, групувальні відомості з реалізації в розрізі продукції (товарів, робіт, послуг), покупців і замовників та ін. (табл. 10.3).

Таблиця 10.3. Накопичувальна відомість по надходженню грошових коштів у касу за березень 20\_\_ р.

Дебет рахунку 30 «Готівка»

№ звіту касира	Від кого (звідки) надійшли	Рахунки, що кредитуються			Разом
		31	37	66	
1.	З поточного рахунку на господарські потреби Від експедитора Іваненко П.Н. залишок підзвітних засобів	4500	400		4500 400
2.	Від комірника Захарченко І.В. відшкодування збитку З поточного рахунку на відрядження Від головного інженера Василенко В.І. залишок підзвітних засобів	5180	40 200		40 5180 200
3.	Від Сидоренко Л.І. повернення надлишково нарахованої заробітної плати			105	105
	Разом за місяць	9680	640	105	10425

До меморіального ордера додаються первинні документи, накопичувальні і групувальні відомості, на підставі яких він складений. Усі меморіальні ордери перевіряє і підписує головний бухгалтер. У міру складання кожен меморіальний ордер реєструється в реєстраційному журналі, де йому привласнюється порядковий номер і зазначається загальна сума господарських операцій (табл. 10.4). Загальний підсумок по реєстраційному журналу є загальною сумою оборотів з дебету і кредиту всіх рахунків і є контрольною цифрою для звірки з оборотною відомістю з синтетичних рахунків.

Таблиця 10.4. Реєстраційний журнал меморіальних ордерів за березень 20\_\_ р.

Порядковий номер меморіального ордера	Дата складання	Сума по меморіальним ордерам, грн
1.	04.04.2005	10425
2.	06.04.2005	28720
і т.д.		
Разом		120425 (звірка з оборотною відомістю по синтетичних рахунках)

Розглянуті процедури є підготовчою роботою до рознесення господарських операцій по рахунках синтетичного і аналітичного обліку. Обліковим реєстром синтетичного обліку є Головна книга, де зазначаються номери меморіальних ордерів, дати їх оформлення і загальна сума господарських операцій. У Головній книзі обороти з кожного синтетичного рахунку як по дебету, так і по кредиту записуються окремо у стовпцях по кореспондуючих рахунках.

При цьому сальдо по рахунках не виводиться. За даними Головної книги щомісяця складається оборотна відомість по синтетичних рахунках, яка відома бухгалтерам як оборотний баланс. Підсумки оборотного балансу слід обов'язково звіряти з підсумком реєстраційного журналу меморіальних ордерів.

Аналітичний облік за меморіально-ордерної форми ведеться в книгах, картках і окремих листах. Найпоширенішими є книга обліку продуктів і матеріалів, книга обліку основних засобів, книга обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами. На початку року в них заносяться найменування аналітичних рахунків з достатньою кількістю сторінок книги для здійснення записів про залишки і обороти по дебету і кредиту аналітичних рахунків щомісячно протягом року. Така організація аналітичного обліку вимагає обов'язкового складання оборотної відомості по аналітичних рахунках до кожного синтетичного рахунку. Дані цих відомостей служать для звірення підсумків оборотів і сальдо аналітичних рахунків з об'єднуючими їх синтетичними рахунками, тобто з оборотною відомістю по синтетичних рахунках. Таке звірення обов'язкове, воно дозволяє виявити й усунути багато помилок.

Отже, складання балансу та інших форм бухгалтерської звітності можливе за умови здійснення такого звірення записів в облікових реєстрах:

- оборотних відомостей по аналітичних рахунках з оборотною відомістю по синтетичних рахунках;

- суми оборотів по дебету і кредиту всіх синтетичних рахунків, відображеної в оборотній відомості по синтетичних рахунках з підсумковою сумою всіх господарських операцій по реєстраційному журналу меморіальних ордерів.

Протягом тривалого періоду меморіально-ордерна форма широко застосовувалася на підприємствах різних галузей економічної діяльності, що обумовлено деякими перевагами порівняно з іншими формами:

- проста побудова;
- наочність записів;
- можливість раціонального розподілу обов'язків серед облікових працівників.

Проте меморіально-ордерній формі властиві серйозні недоліки. Основний недолік форми обліку – багатократність записів: одна й та сама господарська операція знаходить відображення в семи-восьми облікових регістрах. Чим більше проміжних записів, тим більше можливостей для виникнення помилок. Значні витрати праці пов'язані з підзвітом підсумків і взаємним звіренням регістрів синтетичного і аналітичного обліку, хронологічним і систематичним записом. Цей недолік зрештою не відповідає такій вимозі, як своєчасність підготовки облікової інформації, що негативно позначається в організації контрольного й аналітичного процесу на підприємстві, на прийнятті управлінських рішень.

Іншим недоліком є відрив аналітичного обліку від синтетичного. Відокремлене ведення синтетичного й аналітичного обліку нерідко призводить до того, що аналітичний облік відстає від синтетичного. Така ситуація зумовлена великим обсягом записів у книгах і в картках і необхідністю по кожному синтетичному рахунку складати оборотну відомість по аналітичних рахунках. У результаті реальність балансу й інших форм звітності, складених без перевірки взаємозв'язку синтетичного обліку з аналітичним, ставиться під сумнів, слабшають контрольні й аналітичні функції бухгалтерського обліку. Отже, багатократність записів,

відірваність аналітичного обліку від синтетичного призводять до затягування процесу обробки інформації.

Слід зазначити, що зміст облікових реєстрів неповною мірою узгоджується зі статтями фінансової звітності, тому складання річного звіту супроводжується численними вибірками з різних облікових реєстрів. У результаті порушуються терміни складання бухгалтерської звітності та знижується її якість.

### 10.5. Сутність журнально-ордерної форми обліку, переваги та недоліки

Сутність журнально-ордерної форми обліку полягає в застосуванні журналів-ордерів і допоміжних відомостей, які є основними обліковими реєстрами (рис. 10.4)



Рис. 10.4. Схема журнально-ордерної форми

Первинними носіями інформації є належним чином оформлені первинні документи. Розглянутий в попередньому питанні принцип накопичення і групування однорідних господарських операцій зберігається й за журнально-ордерної форми. Проте істотна відмінність від меморіально-ордерної форми полягає в тому, що не складаються меморіальні ордери, а інформація з первинних і зведених документів підлягає безпосередньому рознесенню господарських операцій в облікові регістри. Як і для будь-якої форми, сутність журнально-ордерної форми обліку полягає в застосуванні журналів-ордерів і допоміжних відомостей, які є основними обліковими регістрами. У табл. 10.5 наведений перелік типових журналів-ордерів і відомостей, передбачений методичними рекомендаціями міністерства фінансів.

Таблиця 10.5. Перелік типових журналів-ордерів і відомостей

№ журналів	№ відомості	Найменування і призначення облікових регістрів
1	– 1.1 1.2 1.3	Облік грошових коштів і грошових документів Журнал 1 по кредиту рахунків 30, 31, 33 Відомість по дебету рахунку 30 Відомість по дебету рахунку 31 Відомість по дебету рахунку 33
2	–	Облік довгострокових і короткострокових позик Журнал 2 по кредиту рахунків 50, 60
3	3.1 3.2 3.3 3.4 3.5 3.6	Облік витрат, довгострокових і поточних зобов'язань Розділ I Журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (по кредиту рахунків 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68) Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових і поточних зобов'язань (по кредиту рахунків 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69) Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками Відомість аналітичного обліку виданих і одержаних векселів Відомість аналітичного обліку розрахунків з інших операцій Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом

Продовження таблиці 10.5

4		Облік необоротних активів і фінансових інвестицій Розділ I Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів і зносу необоротних активів (по кредиту рахунків 10, 11, 12, 13, 19) Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій і інших необоротних активів (по кредиту рахунків 14, 15, 18, 35)
	4.1	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій
	4.2	Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій
	4.3	Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів
5, 5А	–	Облік витрат Розділ I Журналу 5 і Журналу 5А по кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 і розділ II Журналу 5 і Журналу 5А по кредиту рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6
	–	Розділ III Журналу 5А по кредиту рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91
	–	Розділ III А Журналу 5А по кредиту рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84, 91
	–	Розділ III Би Журналу 5А по кредиту рахунків 20, 22, 39, 65, 66
	5.1	Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5А Аналітичні дані до рахунку 28 «Товари» Відомість аналітичного обліку запасів
6	–	Облік доходів і результатів діяльності Журнал 6 по кредиту рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 76, 79
	–	Розділ II «Аналітичні дані про доходи»
7		Облік власного капіталу і забезпечення зобов'язань Журнал 7 по кредиту рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49
	7.1	Відомість аналітичних даних рахунку 42 «Додатковий капітал»
	7.2	Відомість аналітичних даних рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
	7.3	Відомість аналітичних даних рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»
–	8	Відомість позабалансового обліку

Усі журнали-ордери і допоміжні відомості розроблені й систематизовані в чіткій відповідності до типового плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів підприємницької діяльності. У кожному з семи журналів-ордерів знаходить своє відображення група рахунків, однорідних за своїм економічним змістом. При цьому для кожного рахунку в журналах-ордерах і відомостях відведений розділ для облікових записів. У журналах-ордерах друкарським способом зазначені кореспонденції рахунку, що забезпечує точність і швидкість відображення бухгалтерських записів (табл. 10.6).



В основу побудови журналів-ордерів покладена кредитова ознака записів, згідно з якою записи в журнал-ордер здійснюються тільки по кредиту рахунку в кореспонденції з рахунками, що дебетуються, найменування і код яких зазначені у відповідних графах даного журналу-ордера. Дебетові ж обороти по даному рахунку відображаються в тих журналах-ордерах, де будуть записані дані, що кореспондують з дебетом цього рахунку. Такий принцип записів називається шаховим. Він дозволяє записувати суми операцій за один робочий прийом (одноразово) по дебету і кредиту кореспондуючих рахунків. Отже, усі кредитові обороти по кожному синтетичному рахунку збираються в одному журналі-ордері.

У журналах-ордерах записи здійснюються на підставі даних первинних документів або підсумкових даних накопичувальних і групувальних відомостей, які при цій формі виконують функції допоміжних відомостей. До допоміжних відомостей також відносять розроблювані таблиці: розподіл заробітної плати за напрямками витрат, розрахунок зносу (амортизації) основних і нематеріальних активів; реєстр невиданої заробітної плати і т.д.

Таким чином, записи операцій, які здійснюються в журналах-ордерах в хронологічному порядку, поєднуються з їх систематизацією по кореспондуючих рахунках, чим забезпечується єдиний робочий процес бухгалтерських записів.

У більшості журналів-ордерів аналітичний облік поєднується з синтетичним. З цією метою в багатьох журналах-ордерах господарські операції групуються за субрахунками, аналітичними рахунками, статтями витрат та іншими ознаками. У таких журналах-ордерах передбачено два розділи: один – для запису операцій по кредиту рахунку (власне журнал-ордер), з якого дані переносяться до Головної книги; інший – для відображення показників аналітичного обліку. Аналітичні дані в журналах-ордерах тісно пов'язані зі статтями форм бухгалтерської звітності, і завдяки цьому процедура складання основних форм фінансової звітності

зводиться до перенесення в них показників, які сформувалися в журналах-ордерах. Крім того, аналітичні дані в журналах-ордерах можуть бути використані з метою контролю й аналізу діяльності підприємства.

Принцип поєднання аналітичного та синтетичного обліку дозволяє досягти економії облікового часу, оскільки відпадає необхідність в складанні оборотних відомостей по аналітичних рахунках. Проте не по всіх рахунках бухгалтерського обліку доцільно поєднувати в одному регістрі аналітичний і синтетичний облік через широку й складну номенклатуру аналітичних рахунків і субрахунків. У цих випадках використовуються різні відомості: відомості аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками, постачальниками і підрядчиками, з бюджетом, капітальних і фінансових інвестицій, нематеріальних активів та ін. У такому разі первинна облікова інформація групується у відомостях (картках аналітичного обліку), а потім підсумкові дані переносяться в журнали-ордери (табл. 10.7).

Слід зазначити, що за журнально-ордерної форми як облікові регістри використовуються також інвентарні картки обліку основних засобів, картки складського обліку матеріальних цінностей, дані яких за звітний місяць необхідно узагальнювати в оборотних відомостях по аналітичних рахунках і звіряти з даними Головної книги по відповідних рахунках.

Як показано в схемі, єдиним джерелом складання Головної книги є кредитові обороти рахунків, відображені за звітний місяць у журналах-ордерах. Умова правильності записів і реальності форм фінансової звітності – обов'язкова звірка підсумкових сум, відображених в журналах-ордерах і в відомостях. Відповідність підсумкових сум, відображених у різних облікових регістрах впливає з суті подвійного запису господарських операцій (табл. 10.8).

ТОВ «Форум»

## ВІДОМІСТЬ 3.2. Аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунка 37)

за березень 20\_\_ р.

## Субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Номер запису	Номер документа	Найменування дебітора рахунків (підзвітна особа, назва організації)	Сальдо на початок місяця			У дебет рахунків 37 з кредиту рахунків 10, 11, 14, 15, 16, 19, 20, 22, 23, 25, 26, 28, 30, 31, 33, 36, 39, 50, 60, 64, 68, 69, 70, 71, 73, 74			З кредиту рахунка 37 у дебет рахунків 10, 11, 12, 14, 15, 16, 20, 22, 23, 25, 26, 28, 30, 31, 33, 34, 35, 48, 50, 51, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 80, 84, 85, 91, 92, 93, 94							Сальдо на кінець місяця		
			дата виникнен	дебет	кредит	дата	№ 30	усього за дебетом	№ 15	№ 20	№ 22	№ 30	№ 64	№ 91	№ 92	усього за кредитом	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	15	14	12	13	16		17	18	19	
1.		Колісниченко		-	-		90	90				12		78	90	-	-	
2.		Семененко		-	10		220	220	141		42		37		220	-	10	
3.		Аксютенко		-	-		11340	11340		11300					40	11340	-	-
	Усього за рахунком 37			-	10		11650	11650	141	11300	42	12	37	78	40	11650	-	10

04 березня 20\_\_ р.

Виконавець \_\_\_\_\_

(підпис)

Таблиця 10.8. Схема звірки записів журналу-ордера № 1 по кредиту рахунку 30 «Готівка»

Рахунок, що дебетується	Обліковий реєстр, з яким здійснюється звірка	
	№ форми	найменування
31 «Рахунки в банках»	1.2	Відомість по дебету рахунку 31
33 «Інші засоби»	1.3	Відомість по дебету рахунку 33
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	3.2	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами
63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»	3.3	Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками і підрядчиками
Рахунки 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати» і т.д.	журнал-ордер № 5 розділ III	Витрати діяльності

Головна книга є реєстром синтетичного обліку, у якому здійснюється систематизація й узагальнення даних поточного обліку. У ній по кожному рахунку відображаються обороти за місяць і виводяться залишки. При цьому кредитовий оборот з відповідного журналу-ордера переноситься загальною сумою, а дебетовий оборот кожного рахунку Головної книги формується з різних журналів, тобто записи по кожному синтетичному рахунку в Головній книзі ведуться за дебетовою ознакою. Отже, синтетичний облік забезпечує інформаційні зв'язки по кожному синтетичному рахунку: у журналах-ордерах кредитовий оборот за рахунками, що дебетуються, а в Головній книзі – дебетовий оборот за рахунками, що кредитуються. У цьому виявляється контрольна функція бухгалтерського обліку за станом об'єктів та їх змінами (табл. 10.9).

Таблиця 10.9. Головна книга (фрагмент) за 20\_\_ рік. Рахунок 30 «Готівка», грн

Місяць	Оборот по дебету			Разом оборот по дебету рахунку 30	Разом оборот по кредиту рахунку 30	Сальдо		Місяць
	з кредиту рахунку 31 по Журналу № 1	з кредиту рахунку 372 по Журналу № 3	з кредиту рахунку 66 по Журналу № 5А			Д-т	К-т	
Сальдо на 01.01. р						56		
Січень	8200	15	20	8370	8105	321		Січень
Лютий	10620	985	10	11615	11246	690		Лютий
Березень	15300	12	-	15312	15254	748		Березень
Квітень								Квітень
...і т.д.								...

Отже, Головна книга використовується для узагальнення даних журналів-ордерів, взаємної перевірки правильності записів по окремих синтетичних рахунках, складання бухгалтерської звітності.

З викладеного можна дійти висновку, що в основу побудови журнально-ордерної форми обліку покладено такі принципи:

- побудова журналів ордерів за кредитовою ознакою;
- широке застосування допоміжних відомостей;
- поєднання в одному реєстрі хронологічного і систематичного запису;
- зазначення в журналах-ордерах кореспонденції рахунків;
- поєднання в одному журналі-ордері, як правило, кількох економічно взаємопов'язаних синтетичних рахунків;
- побудова окремих журналів-ордерів за кількома рахунками забезпечує поєднання синтетичного і аналітичного обліку.

Порівняно з меморіально-ордерною формою журнально-ордерна має низку переваг:

- скорочення облікових записів завдяки поєднанню в одному обліковому реєстрі синтетичного і аналітичного обліку, обробці

- первинних документів без складання меморіальних ордерів і реєстраційного журналу;
- посилення взаємного контролю записів в облікових регістрах, що забезпечує реальність балансу та інших форм фінансової звітності;
  - дозволяє полегшити працю облікових працівників, знизити трудомісткість підготовки інформації, підвищити оперативність і достовірність даних бухгалтерського обліку;
  - зміст облікових регістрів відповідає вимогам складання бухгалтерської звітності і може бути використаний для аналізу й контролю діяльності підприємства.

Проте журнально-ордерна форма не пристосована до комп'ютерної обробки даних, деякі регістри мають складну будову і різну структуру журналів-ордерів і відомостей.

### **10.6. Поняття комп'ютерної (автоматизованої) форми обліку**

Комп'ютерна (автоматизована) форма обліку базується на використанні персональних комп'ютерів і обчислювальних мереж. Її створення на підприємстві неможливе без відповідного програмного забезпечення.

В основу комп'ютерної форми, так само як і раніше розглянутих форм обліку, покладена первинна документація, що надає відомості про здійснені на підприємстві господарські операції.

Технологічний процес обробки первинної інформації складається з трьох етапів:

- 1) збирання і реєстрація первинних даних для обробки;
- 2) формування і контроль масивів облікових даних на електронних носіях;

- 3) одержання результативної інформації як за звітний період, так і з початку року у вигляді реєстрів синтетичного й аналітичного обліку в паперовому вигляді (машинограми) або на екрані дисплея (відеограми) (рис. 10.5)



Рис. 10.5. Схема комп'ютерної (автоматизованої) форми обліку

Основним обліковим реєстром цієї форми є машинограми, що становлять собою роздрукування за допомогою принтера результативної інформації. У них знаходять висвітлення дані аналітичного й синтетичного обліку, необхідні для складання бухгалтерської звітності, для контролю й аналізу діяльності підприємства.

Основні принципи комп'ютерної форми обліку:

- автоматизація охоплює всі етапи обробки облікової інформації;
- можливість організації безпаперового накопичення первинних облікових даних і передачі їх дистанційними каналами з подальшим автоматизованим складанням бухгалтерських кореспонденцій шляхом використання залежності між кореспондуючими рахунками;

- забезпечення збереженості та заборона несанкціонованого доступу до інформації, що зберігається на електронних носіях;
- одержання інформації за запитом у будь-який момент часу;
- можливість моделювання на підставі облікових даних у процесі аналізу господарських операцій.

Особливістю комп'ютерної форми обліку є обов'язкове використання комп'ютерної техніки та відповідного програмного забезпечення, що передбачає відповідну технологію підготовки результативної інформації: групування даних, кореспонденція рахунків, Головна книга і т.д. (табл. 10.10).

Таблиця 10.10. Порівняльна характеристика бухгалтерських програм

Ознака	Характеристика		
	«ІС: Підприємство»	«Парус-Підприємство»	«Галактика»
Клас програми	Універсальна бухгалтерська програма (міди-бухгалтерія)	Комплекс пов'язаних автоматизованих робочих місць (АРМ)	Управлінська система
Призначення	Для ведення бухгалтерського обліку	Для ведення бухгалтерського обліку	Програма для комп'ютеризації управлінської діяльності, яка містить Контур бухгалтерського обліку
Група споживачів	Невелика чисельність персоналу бухгалтерії	Бухгалтерія, в якій здійснено чіткий розподіл функцій між працівниками	Бухгалтерія, менеджери
Об'єкт обліку	Малі і середні за розмірами підприємства різних сфер діяльності	Малі і середні за розмірами підприємства різних сфер діяльності	Великі підприємства, багатогалузеві корпорації
Спосіб реалізації облікових функцій	Переваги надаються введенню операцій за шаблонами і за допомогою документів	Переваги надаються введенню операцій за шаблонами	Переваги надаються введенню операцій за шаблонами
Комплексність виконання функцій	Інтегрована програма зведеного обліку	Комплекс пов'язаних АРМ	Комплекс пов'язаних АРМ

Принципи комп'ютерної форми обліку дозволяють автоматично вирішувати проблему оперативної підготовки облікової інформації та бухгалтерської звітності, здійснення контролю й аналізу діяльності.

### **10.7. Поняття простої і спрощеної форми обліку**

Проста і спрощена форми обліку застосовується на підприємствах із простим господарським процесом виробництва і з незначною кількістю господарських операцій, а також на підприємствах, що працюють у невиробничій сфері. Для таких підприємств міністерством фінансів затверджені Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, які передбачають:

- просту форму бухгалтерського обліку з використанням «Журналу обліку господарських операцій»;
- спрощену форму з використанням реєстрів обліку.

Проста форма бухгалтерського обліку розрахована на малі підприємства з незначним документообігом, які здійснюють діяльність із використанням нематеріаломістких робіт і послуг. Ці підприємства можуть вести облік операцій шляхом їх реєстрації тільки в Журналі обліку господарських операцій.

Журнал обліку господарських операцій є реєстром аналітичного і синтетичного обліку, на підставі якого можна визначити наявність засобів і їх джерел у малого підприємства на певну дату і скласти звітність.

До Журналу обліку господарських операцій лінійно-позиційним порядком заносяться дані господарських операцій з рознесенням сум кожної господарської операції по дебету і кредиту рахунків бухгалтерського обліку. З цією метою Міністерство фінансів України затвердило спрощений план рахунків для малих підприємств.

По закінченні місяця в журналі підраховуються підсумкові суми оборотів по дебету і кредиту всіх рахунків і виводяться залишки по бухгалтерських рахунках.

Крім складання Журналу обліку господарських операцій, при простій формі можливе ведення таких облікових реєстрів, як «Відомість для обліку розрахунків по оплаті праці», «Відомість розрахунків з дебіторами і кредиторами». Дані цих відомостей підсумковими оборотами заносяться до Журналу обліку господарських операцій.

Спрощена форма бухгалтерського обліку рекомендована для малих підприємств із більшим обсягом документообігу і з виробництвом продукції, виконанням робіт і послуг (рис. 10.6).

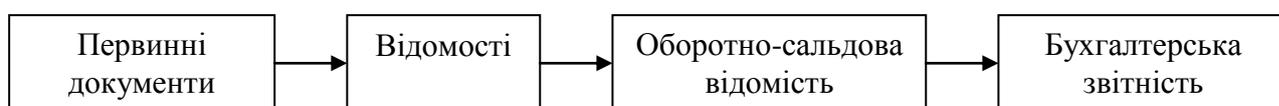


Рис. 10.6. Схема спрощеної форми бухгалтерського обліку

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає використання п'яти відомостей і оборотно-сальдової відомості (табл. 10.11).

Таблиця 10.1.1 Облікові реєстри спрощеної форми бухгалтерського обліку

№ відомості	Найменування відомості
1-м	Розділ 1. Облік готівки і грошових документів Розділ 2. Облік грошових коштів та їх еквівалентів
2-м	Облік запасів
3-м	Розділ 1. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками і платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів Розділ 2. Облік розрахунків з оплати праці
4-м	Розділ 1. Облік необоротних активів та амортизації (зносу) Розділ 2. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів
5-м	Розділ 1. Облік витрат Розділ 2. Облік витрат на виробництво Розділ 3. Облік доходів і фінансових результатів Розділ 4. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів Оборотно-сальдова відомість

В облікових реєстрах спрощеної форми подаються господарські операції, здійснені на підприємстві протягом місяця із вказівкою дати їх здійснення; суми господарських операцій заносяться в дебет або кредит рахунку (рахунків), для яких призначена відомість з обов'язковим зазначенням шифрів кореспондуючих рахунків. При цьому використовується шаховий принцип записів, що забезпечує наочність інформації і дає можливість здійснити контроль записів з іншими обліковими реєстрами.

Синтетичний і аналітичний облік у цих відомостях поєднані, що виключає складання оборотних відомостей по аналітичних рахунках. По закінченні звітного місяця здійснюється взаємне звірення підсумкових даних, відображених у різних відомостях. Узагальнення інформації на бухгалтерських рахунках здійснюється в оборотно-сальдовій відомості. Таким чином, при спрощеній формі порівняно з іншими формами значно скорочений документообіг.

### **Контрольні запитання**

1. Дайте визначення поняття «облікові реєстри».
2. Які ознаки покладені в основу класифікації облікових реєстрів?
3. Чим відрізняються за зовнішнім виглядом бухгалтерські книги, картки, вільні листи і машинограми?
4. Яка сутність та призначення облікових реєстрів за характером записів?
5. Чим відрізняється зміст облікових реєстрів за ступенем узагальнення записів, що здійснюються?
6. Які види записів можливі в облікових реєстрах?
7. Який характер помилок може бути при складанні облікових реєстрів?
8. У чому полягає сутність коректурного способу виправлення помилок у документах і облікових реєстрах?

9. У яких випадках використовується спосіб «додаткового запису» при виправленні помилкових записів?
10. У яких випадках використовується спосіб «червоне сторно» при виправленні помилкових записів?
11. Сформулюйте поняття «форма бухгалтерського обліку».
12. Які форми бухгалтерського обліку використовуються на цей час?
13. Якими ознаками відрізняється одна форма бухгалтерського обліку від іншої?
14. Які вимоги висуваються до форми бухгалтерського обліку?
15. Назвіть принципи побудови меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку.
16. В чому полягає порядок оформлення меморіальних ордерів і необхідність у складанні реєстраційного журналу?
17. Які переваги та недоліки меморіально-ордерної форми обліку?
18. У чому полягає сутність журнально-ордерної форми?
19. Яке значення має звірення записів у журналах та відомостях?
20. В чому полягає призначення Головної книги при журнально-ордерній формі?
21. Назвіть основні принципи журнально-ордерної форми обліку.
22. Які основні переваги та недоліки журнально-ордерної форми порівняно з меморіально-ордерною?
23. Дайте загальну характеристику комп'ютерної форми бухгалтерського обліку.
24. У чому полягає сутність простої форми бухгалтерського обліку?
25. Які облікові реєстри передбачає спрощена форма бухгалтерського обліку?

## **РОЗДІЛ II**

# **ОБЛІК ОСНОВНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ**

### **ТЕМА 11**

## **ОБЛІК ПРОЦЕСУ СТВОРЕННЯ ПІДПРИЄМСТВА, ФОРМУВАННЯ ТА ЗМІНИ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ**

- 11.1. Завдання обліку при створенні підприємства
- 11.2. Види власного капіталу
- 11.3. Порядок формування статутного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм
- 11.4. Облік формування статутного капіталу
- 11.5. Облік змін розміру статутного капіталу
- 11.6. Облік капіталу в дооцінках
- 11.7. Облік резервного капіталу
- 11.8. Облік вилученого капіталу

### **11.1. Завдання обліку при створенні підприємства**

На вітчизняному ринку функціонує безліч підприємств різних видів, які можна класифікувати залежно від багатьох критеріїв: за формою власності, за способом утворення, за розміром, за галузями економіки та ін. При цьому бухгалтерський облік ведеться обов'язково на всіх підприємствах створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік на підприємстві ведеться

безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації, тобто робота бухгалтера розпочинається з реєстрацією підприємства.

Реєстрація підприємства охоплює такі напрямки:

- формування пакета реєстраційних документів;
- отримання свідоцтва про реєстрацію, ідентифікаційного коду та печатки;
- реєстрація у відповідних державних органах (податковій адміністрації, пенсійному фонді та управлінні статистики);
- відкриття поточного рахунку в банку;
- внесення активів до статутного капіталу підприємства.

При створенні та реєстрації підприємства бухгалтерський облік повинен забезпечити виконання таких завдань:

- своєчасний облік формування зареєстрованого капіталу підприємства;
- визнання, оцінка та відображення в обліку внесків у зареєстрований капітал;
- складання вступного балансу.

## **11.2. Види власного капіталу та його відображення в балансі**

Власний капітал є одним з головних індикаторів кредитоспроможності підприємства, що свідчить про його фінансову незалежність і стійкість. Розмір власного капіталу свідчить про частку майна підприємства, яка фінансується за рахунок власних коштів та засобів, а не залучених.

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

Вітчизняним законодавством передбачені такі види власного капіталу (табл. 11.1):

- зареєстрований (пайовий) капітал;
- капітал у дооцінках;

- додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілені прибутки (непокриті збитки);
- вилучений капітал;
- неоплачений капітал.

Таблиця 11.1. Складові власного капіталу підприємства

<b>Складова власного капіталу</b>	<b>Визначення</b>
Зареєстрований (пайовий) капітал	Зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, яка формується відповідно до законодавства
Статутний капітал*	Зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, яка є внеском власників (учасників) в капіталі підприємства
Пайовий капітал*	Сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, передбачена установчими документами
Капітал у дооцінках	Сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів
Додатковий капітал	Сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їх номінальну вартість (емісійний дохід), вартість безоплатно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та інші складові додаткового капіталу
Резервний капітал	Сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства
Нерозподілений прибуток	Прибуток (сума перевищення доходів над витратами), що залишається в розпорядженні підприємства після сплати і бюджет податків та обов'язкових платежів
Вилучений капітал	Фактична вартість акцій власної емісії і часток, викуплених товариством у його учасників
Неоплачений капітал	Сума заборгованості власників (учасників) за внесками в статутний капітал

\* Примітка: види зареєстрованого капіталу

Складові частини власного капіталу поділяються на певні види, для обліку яких передбачені відповідні субрахунки (табл. 11.2).

Таблиця 11.2. Рахунки для обліку власного капіталу та його відображення в балансі

Код і назва синтетичного рахунку	Код і назва субрахунку	Код рядка у балансі
40 Зареєстрований (пайовий) капітал	401 Статутний капітал	1400
	402 Пайовий капітал	1400
	403 Інший зареєстрований капітал	1400
	404 Внески до незареєстрованого статутного капіталу *	1401
41 Капітал у дооцінках	411 Дооцінка (уцінка) основних засобів	1405
	412 Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів	
	413 Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	
	414 Інший капітал у дооцінках	
42 Додатковий капітал	421 Емісійний дохід *	1411
	422 Інший вкладений капітал	1410
	423 Накопичені курсові різниці *	1412
	424 Безоплатно одержані необоротні активи	1410
	425 Інший додатковий капітал	1410
43 Резервний капітал	За видами капіталу і напрями використання	1415
44 Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441 Прибуток нерозподілений	1420
	442 Непокриті збитки	
	443 Прибуток, використаний у звітному періоді	
45 Вилучений капітал	451 Вилучені акції	1430
	452 Вилучені вклади і паї	
	453 Інший вилучений капітал	
46 Неоплачений капітал	За видами розміщених і неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства	1425

\* Примітка: додаткові статті в балансі

У балансі (звіті про фінансовий стан) власний капітал відображається в першому розділі пасивів підприємства. Загальний розмір власного капіталу наводиться в статті «Усього за розділом І» (код рядка 1495).

У разі, якщо інформація є суттєвою, то для окремих статей власного капіталу передбачені додаткові статті в балансі (див. табл. 11.2).

Слід пам'ятати, що від'ємні значення за окремими статтями власного капіталу наводяться в дужках (непокриті збитки, вилучений капітал, неоплачений капітал).

### **11.3. Порядок формування статутного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм**

Діяльність будь-якого підприємства незалежно від організаційно-правової форми і форми власності розпочинається з формування його статутного капіталу. Розмір статутного капіталу значною мірою визначає масштаби виробничо-господарської діяльності підприємства та його ділову репутацію, впливає на можливості зовнішнього фінансування та визначає його конкурентоспроможність. Початковий розмір статутного капіталу підприємства визначається в статуті або установчому договорі при створенні підприємства.

Порядок формування статутного капіталу, його розмір та склад внесків засновників для вітчизняних підприємств регулюється Законом України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р. № 1576-XII та Законом України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI.

Розмір статутного капіталу, порядок його формування та зміни розміру залежать від організаційно-правової форми підприємства. Законодавством передбачені такі види господарських товариств: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства.

Розмір статутного капіталу та склад внесків засновників господарських товариств обов'язково відображається в установчих документах. Розглянемо більш докладно порядок формування статутного капіталу деяких видів господарських товариств.

**Статутний капітал акціонерного товариства (АТ)** поділено на визначену кількість часток однакової номінальної вартості, корпоративні права за якими посвідчуються акціями.

Законодавством встановлено вимоги щодо мінімального розміру статутного капіталу АТ, що становить 1250 мінімальних заробітних плат

(залежно від ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення АТ).

Для створення АТ засновники повинні провести закрите розміщення його акцій, установчі збори та здійснити державну реєстрацію даного товариства. У разі заснування АТ його акції підлягають розміщенню винятково серед його засновників шляхом приватного розміщення. Публічне розміщення акцій товариства може здійснюватися після отримання свідоцтва про реєстрацію першого випуску акцій.

Оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування АТ, може здійснюватися грошовими коштами, цінними паперами (крім векселів та боргових цінних паперів власної емісії), майном, нематеріальними активами. Вартість внесків у вигляді необоротних активів повинна відповідати їх ринковій вартості. Оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування АТ, не може здійснюватися за ціною, нижчою від їх номінальної вартості.

Кожний засновник АТ повинен оплатити повну вартість придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій. У разі несплати (неповної оплати) вартості придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій АТ вважається не заснованим. До оплати 50 відсотків статутного капіталу товариство не має права здійснювати операції, не пов'язані з його заснуванням.

**Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ)** складається із вкладів його учасників. Законодавчо не визначено обов'язкового мінімального розміру статутного капіталу ТОВ, але встановлено, що розмір статутного капіталу повинен дорівнювати сумі вартості вкладів його учасників.

Учасники ТОВ повинні сплатити свої внески до статутного капіталу до закінчення першого року з дня державної реєстрації товариства. Якщо протягом зазначеного строку учасники не внесли свої вклади, то загальними зборами учасників ТОВ приймається одне з таких рішень:

- виключення зі складу товариства тих учасників;
- зменшення статутного капіталу та визначення порядку перерозподілу часток у статутному капіталі;
- ліквідація товариства.

**Статутний (складений) капітал товариства з додатковою відповідальністю** поділений на частки, розмір яких визначений установчими документами. Учасники такого товариства відповідають за його боргами своїми внесками до статутного (складеного) капіталу, а у разі недостатності цих сум – додатково належним їм майном в однаковому для всіх учасників кратному розмірі до внеску кожного учасника. Граничний розмір відповідальності учасників передбачається в установчих документах.

#### **11.4. Облік формування статутного капіталу**

Після того як статутний капітал підприємства було зареєстровано, учасники підприємства у визначений законодавством термін зробити свої внески в статутний капітал даного підприємства.

Внесками до статутного капіталу можуть бути грошові кошти, цінні папери, майно (запаси, основні засоби) та майнові права, нематеріальні активи, що мають грошову оцінку. Також законодавством встановлено перелік активів, які не можуть бути внесками до статутного (складеного) капіталу:

- бюджетні кошти;
- кошти, одержані в кредит та під заставу;
- векселі;
- майно державних (комунальних) підприємств, яке відповідно до закону не підлягає приватизації;
- майно, що перебуває в оперативному управлінні бюджетних установ.

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

Для обліку внесків до статутного капіталу використовують рахунки 401 «Статутний капітал», 46 «Неоплачений капітал», а також відповідні рахунки активів, що є внесками до статутного капіталу. Характеристику основних рахунків з обліку формування статутного капіталу наведено в табл. 11.3.

Таблиця 11.3. Характеристика основних рахунків для обліку формування статутного капіталу

Код і назва рахунку	Характеристика рахунку	Аналітичний облік
401 «Статутний капітал»	На цьому субрахунку відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку має відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства	Ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо
46 «Неоплачений капітал»	Рахунок призначено для узагальнення інформації про зміни в складі неоплаченого капіталу підприємства. За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу	Ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства

При реєстрації статутного капіталу на суму, яка дорівнює розміру капіталу, що закріплено статутом, в обліку робиться запис Д-т 46 – К-т 401. У подальшому учасники господарського товариства роблять свої внески до статутного капіталу, що можуть бути здійснені грошовими коштами чи іншими активами. При цьому слід пам'ятати, що розмір внеску учасника до статутного капіталу АТ не може бути нижчим ніж номінальна вартість акцій, які йому належать. У разі перевищення суми внеску над номінальною вартістю акцій така сума (різниця) визнається емісійним доходом і відображається на рахунку 421 «Емісійний дохід». Типова кореспонденція з формування статутного капіталу наведена в табл. 11.4.

Таблиця 11.4. Відображення в обліку внесків до статутного капіталу

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Відображення реєстрації статутного капіталу, розмір якого закріплено статутом	46	401
2	Оплата акцій або отримання внесків у статутний капітал на номінальну вартість (або суму внесків учасників):		
	- грошовими коштами	30, 31	46
	- основними засобами	152 (10)	46
	- нематеріальними активами	154 (12)	46
	- іншими необоротними матеріальними активами	153 (11)	46
	- запасами	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28	46
	- цінними паперами	14, 35	46
3	Відображення емісійного доходу в сумі, що перевищує номінальну вартість акцій	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28, 10, 11, 12, 30, 31	421

Щодо визнання активами внесків учасників (товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та нематеріальних активів), то національними стандартами передбачені такі критерії їх визнання:

- імовірність отримання в майбутньому економічних вигод;
- можливості достовірної оцінки їх вартості.

Стосовно оцінки вартості активів, що були внесені учасниками до статутного капіталу слід пам'ятати, що на баланс підприємства вони зараховуються за первісною вартістю.

Грошова оцінка внеску учасника господарського товариства здійснюється за згодою учасників товариства, а у випадках, встановлених законом, вона підлягає незалежній експертній перевірці. Відповідно до національних стандартів первинною вартістю запасів (товарно-матеріальних цінностей), основних засобів та нематеріальних активів, отриманих як внесок до статутного капіталу є узгоджена засновниками справедлива вартість, під якою розуміють ринкову вартість, оціночну вартість (визначається за допомогою експертної оцінки), можливу ціну реалізації даних активів.

Розглянемо на прикладі порядок відображення в обліку формування статутного капіталу.

**Приклад 1.** Створення статутного капіталу

Згідно із засновницькими документами підприємство має три засновники. Статутний капітал становить 270 000 грн. Один із засновників вносить до статутного капіталу підприємства об'єкт основних засобів – автомобіль вартістю 100 000 грн. Два засновники зробили внески до статутного капіталу грошовими коштами на суму 150 000 грн.

Таблиця 11.5. Розв'язання практичної ситуації за прикладом 1

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Реєстрація статутного капіталу	46	40	270 000
2	Отримано внесок від I учасника у вигляді ОЗ (автомобіль)	10	46	100 000
3	Відображено ПДВ	641	46	20 000
4	Отримано внесок від II та III учасників у вигляді грошових коштів	311	46	150 000

## 11.5. Облік змін розміру статутного капіталу

Товариство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір статутного капіталу. Збільшення статутного капіталу може бути здійснено лише після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів (оплати акцій). Зменшення статутного капіталу може здійснюватися лише за згоди всіх кредиторів товариства. При цьому є певні особливості при зміні статутного капіталу товариств різних організаційно-правових форм. Розглянемо докладніше порядок зміни розміру статутного капіталу акціонерного товариства і товариства з обмеженою відповідальністю.

**Порядок змін статутного капіталу АТ.** Акціонерне товариство має право за рішенням загальних зборів акціонерів збільшувати статутний (складений) капітал, якщо всі раніше випущені акції повністю сплачені за вартістю не нижче номінальної.

Зміна статутного капіталу АТ здійснюється відповідно до Порядку збільшення (зменшення) статутного капіталу публічного або приватного акціонерного товариства, затвердженого Рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку 14.05.2013 № 822, а також з урахуванням норм ЦКУ.

Статутний капітал АТ може збільшуватися шляхом:

- підвищення номінальної вартості акцій;
- розміщення додаткових акцій існуючої номінальної вартості.

При цьому джерелами збільшення розміру статутного капіталу АТ є:

- додаткові внески (здійснюється за рахунок розміщення додаткових акцій існуючої номінальної вартості);
- додатковий капітал або його частина (здійснюється виключно шляхом підвищення номінальної вартості акцій);
- прибуток або його частина (здійснюється виключно шляхом підвищення номінальної вартості акцій).

**Запам'ятайте!** При прийнятті рішення про збільшення розміру статутного капіталу АТ забороняється:

- приймати рішення про збільшення розміру статутного капіталу товариства до повної оплати всіх раніше випущених акцій за ціною не нижче номінальної;
- збільшення статутного капіталу акціонерного товариства в разі наявності викуплених товариством акцій;
- поєднувати шляхи збільшення статутного капіталу;
- поєднувати додаткові внески з іншими джерелами збільшення статутного капіталу.

Зменшення статутного капіталу АТ здійснюється шляхом:

- зменшення номінальної вартості акцій;
- анулювання раніше викуплених товариством акцій та зменшення їх загальної кількості.

Зменшення статутного капіталу АТ допускається після повідомлення про це всіх його кредиторів у визначеному законодавством порядку. При цьому товариство має відшкодувати власнику акцій збитки, пов'язані із змінами статутного капіталу.

Рішення про зменшення статутного капіталу АТ може бути:

- примусове (якщо після закінчення другого та кожного наступного фінансового року вартість чистих активів АТ виявиться меншою від статутного капіталу, товариство зобов'язане оголосити про зменшення свого статутного капіталу. Якщо вартість чистих активів товариства стає меншою від мінімального встановленого законодавством розміру статутного капіталу, товариство підлягає ліквідації);
- добровільне (за рішенням загальних зборів акціонерів).

**Запам'ятайте!** При прийнятті рішення про зменшення розміру статутного капіталу АТ забороняється:

- ухвалювати рішення про зменшення розміру статутного капіталу товариства без повідомлення всіх його кредиторів;
- поєднувати шляхи зменшення статутного капіталу;
- зменшувати кількість акцій або анулювати акції в обсязі, що перевищує кількість викуплених акцій, наявних на балансі АТ на момент прийняття рішення про зменшення статутного капіталу;
- приймати рішення про зменшення розміру статутного капіталу до реєстрації всіх попередніх випусків акцій, до реєстрації звітів про результати розміщення акцій та видачі свідоцтв про реєстрацію випусків акцій відповідно до законодавства України;
- зменшувати розмір статутного капіталу нижче визначеного законодавством мінімального розміру.

**Порядок змін статутного капіталу ТОВ.** Зміна розміру статутного капіталу ТОВ відбувається відповідно до Закону України «Про господарські товариства» та з урахуванням норм ЦКУ.

Збільшення статутного капіталу ТОВ може відбуватися за рахунок таких джерел:

- додаткові внески;
- реінвестування прибутку.

Збільшення статутного капіталу ТОВ допускається після внесення всіма його учасниками вкладів у повному обсязі. Порядок внесення додаткових вкладів встановлюється законом і статутом товариства.

Зменшення статутного капіталу ТОВ може здійснюватися двома основними способами:

- 1) у результаті виходу одного або кількох учасників зі складу товариства;
- 2) на основі зменшення частки в статутному капіталі всіх чи окремих учасників.

Примусове зменшення розміру статутного капіталу ТОВ здійснюється в разі, якщо після закінчення другого чи кожного наступного фінансового року вартість чистих активів товариства з обмеженою відповідальністю виявиться меншою від статутного капіталу, якщо учасники не прийняли рішення про внесення додаткових вкладів, а також якщо учасники протягом першого року діяльності товариства не сплатили повністю суму своїх внесків.

Зменшення статутного капіталу ТОВ допускається після повідомлення про це в порядку, встановленому статутом, усіх його кредиторів. У такому разі кредитори мають право вимагати дострокового припинення або виконання відповідних зобов'язань товариства та відшкодування збитків. Рішення про зменшення статутного капіталу товариства надсилається поштою всім кредиторам товариства не пізніше триденного строку з дня його прийняття.

**Запам'ятайте!** Зменшення статутного капіталу ТОВ за наявності заперечень кредиторів товариства не допускається.

Типова кореспонденція з відображення в обліку зміни розміру статутного капіталу наведена в табл. 11.6.

Таблиця 11.6 – Відображення в обліку зміни розміру статутного капіталу

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Збільшення розміру статутного капіталу за рахунок додаткових внесків учасників	46	401
2	Погашення заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу у зв'язку зі збільшенням його розміру:		
	- грошовими коштами	30, 31	46
	- основними засобами	152 (10)	46
	- нематеріальними активами	154 (12)	46
	- іншими необоротними матеріальними активами	153 (11)	46
	- запасами	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28	46
	- цінними паперами	14, 35	46
3	Відображення емісійного доходу в сумі, що перевищує номінальну вартість акцій	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28, 10, 11, 12, 30, 31	421
4	Збільшення розміру статутного капіталу за рахунок:		
	- реінвестування прибутку	441	401
	- реінвестування нарахованих дивідендів	671	401
	- додаткового капіталу	42	401
5	Зменшення розміру статутного капіталу за рахунок:		
	- зменшення номінальної вартості акцій (для АТ) або повернення внесків учаснику (для ТОВ)	401	672
	- зменшення частки внеску	401	46
	- анулювання вилучених акцій:		
	- на суму номінальної вартості викуплених акцій	401	451
- на суму, що перевищує номінальну вартість викуплених акцій	421	451	

Практична ситуація з відображення в обліку збільшення розміру статутного капіталу наведена в прикладі 2.

**Приклад 2.** Збільшення статутного капіталу

Зборами акціонерів було вирішено збільшити статутний капітал на суму 50 000 грн шляхом додаткової емісії акцій у кількості 10 000 шт. номіналом 0,50 грн. Акції були розміщені серед акціонерів і сплачені грошовими коштами на поточний рахунок у сумі 55 000 грн з вартістю продажу 0,55 грн за акцію.

Таблиця 11.7. Розв'язання практичної ситуації за прикладом 2

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Випущено додаткову кількість акцій	46	40	50 000
2	Оплачено вартість акцій грошовими коштами через установу банку	311	46	50 000
3	Емісійний дохід $10\,000 \times (0,55 - 0,5) = 5000$ грн	311	421	5000

### 11.6. Облік капіталу в дооцінках

Для обліку капіталу в дооцінках призначено рахунок 41 «Капітал у дооцінках», на якому узагальнюється інформація про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються в складі власного капіталу та розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується в разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

Типова кореспонденція з відображення в обліку капіталу в дооцінках наведена в табл. 11.8.

Таблиця 11.8. Відображення в обліку капіталу в дооцінках

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Здійснено дооцінку основних засобів	10	411
2	Здійснено дооцінку нематеріальних активів	12	412
3	Здійснено дооцінку фінансових інвестицій	14	413
4	Відображено суму дооцінки раніше нарахованого зносу	411	13
5	Відображено суму перевищення попередньої дооцінки над сумою уцінки	411	10

Розглянемо порядок розрахунку і відображення в обліку капіталу в дооцінках на прикладі дооцінки основних засобів підприємства.

Якщо на балансі підприємства наявні основні засоби, залишкова вартість яких значною мірою відрізняється від їх справедливої вартості, то

в такому разі підприємство може скористатися процедурою переоцінки (дооцінки або уцінки) даних основних засобів.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мініну від 30.09.2003 р. № 561, порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1% чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10% відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

П(С)БО 7 визначено порядок проведення переоцінки. Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки відповідно. У свою чергу, індекс переоцінки визначається за формулою.

$$I_n = CB / ZB, \quad (11.1)$$

де

$I_n$  – індекс переоцінки;

$CB$  – справедлива вартість об'єкта;

$ZB$  – залишкова вартість об'єкта.

Розглянемо порядок здійснення дооцінки основних засобів та їх відображення в обліку на прикладі.

**Приклад 4.** На балансі підприємства обліковуються основні засоби, первісна вартість яких становить 200 000 грн, сума нарахованого зносу – 50 000 грн. Справедлива вартість, визначена сертифікованим оцінювачем, становить 270 000 грн. Підприємством було прийнято рішення про проведення дооцінки зазначених основних засобів.

Для розв'язання даного прикладу необхідно провести розрахунки, які наведено в табл. 11.9.

Для визначення переоціненої вартості необхідно розрахувати індекс переоцінки ( $I_p$ ). Для наведеного прикладу  $I_p = 270\ 000 / 150\ 000 = 1,8$ .

Таблиця 11.9. Порядок розрахунку переоціненої вартості основних засобів

Показник	Балансова вартість основних засобів	Переоцінена вартість основних засобів	Відхилення
Первісна вартість	200 000	360 000 (200 000 x 1.8)	160 000 (360 000 – 200 000)
Знос	50 000	90 000 (50 000 x 1.8)	40 000 (90 000 – 50 000)
Залишкова вартість	150 000 (200 000 - 50 000)	270 000	120 000 (270 000 – 150 000)

Дооцінка основних засобів буде відображена бухгалтерськими записами, наведеними в табл. 11.10.

Таблиця 11.10. Розв'язання практичної ситуації за прикладом 4

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
I спосіб				
1	Відображено дооцінку зносу основних засобів	10	13	40 000
2	Відображено дооцінку залишкової вартості основних засобів	10	411	120 000
II спосіб				
1	Відображено дооцінку первісної вартості основних засобів	10	411	160 000
2	Відображено дооцінку зносу основних засобів	411	13	40 000

Якщо індекс переоцінки більше одиниці (тобто справедлива вартість суттєво перевищує залишкову вартість основних засобів), то підприємство здійснює дооцінку основних засобів, і навпаки, якщо індекс переоцінки менше одиниці, то здійснюється уцінка основних засобів. Схематично порядок відображення переоцінки основних засобів в обліку наведено на рис. 11.1.

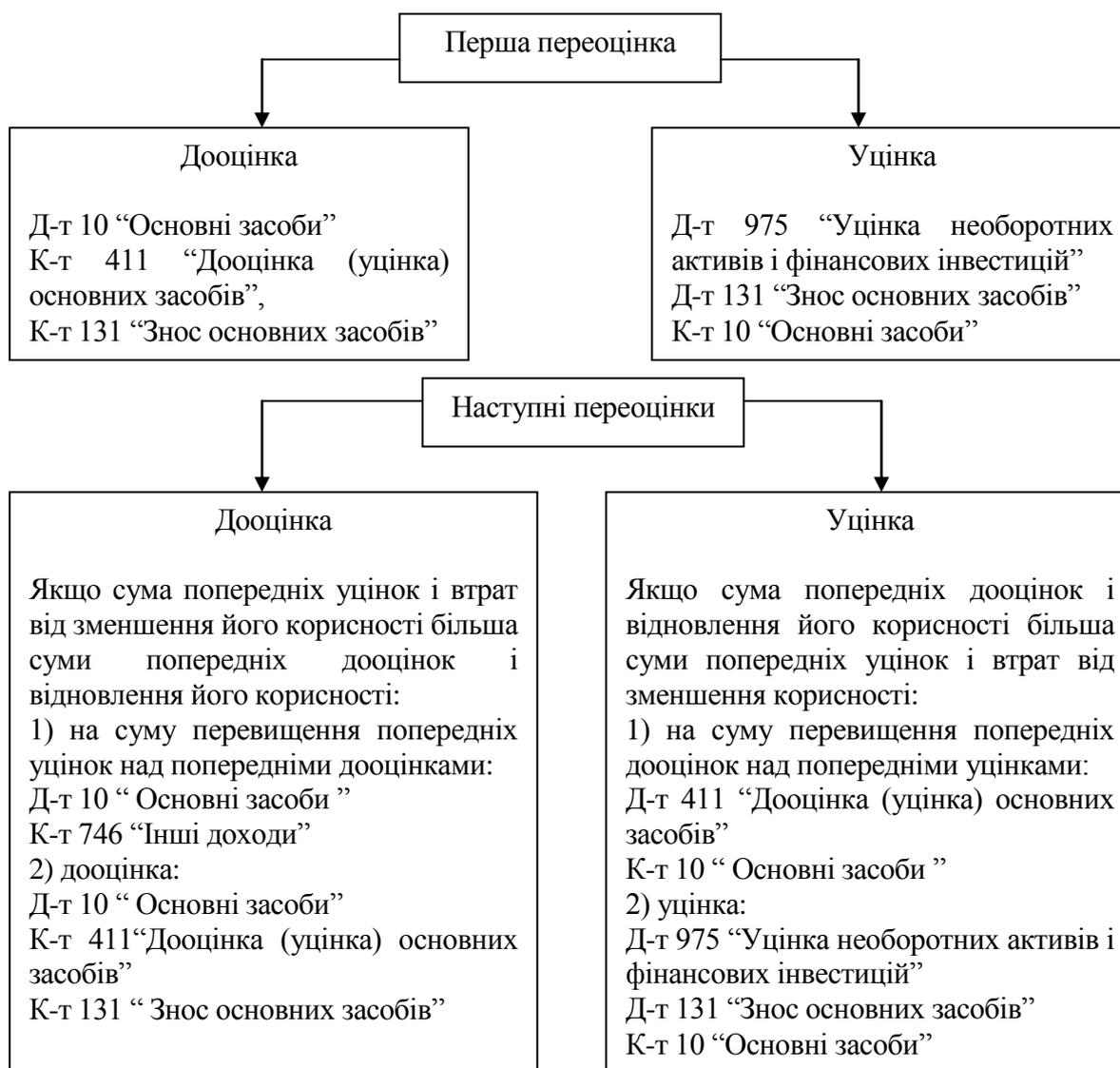


Рис. 11.1. Порядок відображення переоцінки основних засобів

Щодо відображення результатів переоцінки в обліку, то слід зазначити таке. Відображення переоцінки основних засобів залежить від черговості її здійснення (перша чи наступна), а також від того, уцінюється об'єкт чи дооцінюється. При цьому окремо відображається уцінка/дооцінка балансової вартості об'єкта основних засобів і окремо переоцінка зносу.

## 11.7. Облік додаткового капіталу

Для обліку додаткового капіталу призначено рахунок 42 «Додатковий капітал», на якому узагальнюється інформація про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безоплатно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу. За кредитом даного рахунку відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом – його зменшення. Призначення субрахунків рахунку 42 «Додатковий капітал» наведено в табл. 11.11.

Таблиця 11.11. Характеристика субрахунків рахунку 42 «Додатковий капітал»

Шифр і назва субрахунку	Характеристика субрахунку
421 «Емісійний дохід»	Відображається прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу
422 «Інший вкладений капітал»	На даному субрахунку обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу
423 «Накопичені курсові різниці»	Узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються в складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході
424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	Відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (крім землі) і при вибутті таких активів і землі.
425 «Інший додатковий капітал»	На даному субрахунку обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути віднесені до наведених вище субрахунків, зокрема капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів

Розглянемо порядок розрахунку і відображення в обліку додаткового капіталу на прикладі безоплатно одержаних основних засобів підприємства.

**Приклад 5.** Підприємство безоплатно отримало об'єкт основних засобів, що був в експлуатації. У первинному документі вказано, що витрати з доставки становили 2000 грн без ПДВ (витрати понесені отримувачем). Первісна вартість об'єкта – 66000 грн, знос – 30000 грн. Справедлива вартість об'єкта дорівнює його залишковій вартості. Об'єкт використовується в основному виробництві, строк корисного використання – 6 років. Амортизація нараховується прямолінійним методом.

Безоплатне отримання основних засобів буде відображатися бухгалтерськими записами, наведеними в табл. 11.12.

Таблиця 11.12. Розв'язання практичної ситуації за прикладом 5

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Безоплатно отримано обладнання	152	424	$66\ 000 - 30\ 000 = 36\ 000$
2	Відображено витрати на доставку	152	685	2 000
3	Відображено ПДВ	641	685	400
4	Введено основні засоби в експлуатацію	10	152	38 000
5	Нарахована амортизація	23	13	$(38\ 000/6/12) = 528$
6	Визнано дохід від безоплатно отриманих основних засобів	424	745	$(36\ 000/6/12) = 500$

При відображенні в обліку безоплатно отриманих основних засобів необхідно, дотримуючись принципу відповідності і нарахування доходів і витрат, одночасно і пропорційно визнавати в обліку витрати (амортизація) і доходи від безоплатно отриманих основних засобів протягом корисного строку використання.

## 11.7. Облік резервного капіталу

Відповідно до чинного законодавства господарські товариства повинні створювати резервний капітал у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше ніж 25% статутного капіталу (15% для АТ). Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу передбачається установчими документами, але не може бути меншим ніж 5% суми чистого прибутку за рік. Резервний капітал створюється для покриття збитків товариства, а також для виплати дивідендів за привілейованими акціями.

Рахунок 43 «Резервний капітал» призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку. За кредитом рахунку 43 «Резервний капітал» відображається створення резервів, за дебетом – їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання. Типова кореспонденція з відображення в обліку резервного капіталу наведена в табл. 11.13.

Таблиця 11.13. Відображення в обліку резервного капіталу

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Поповнено резервний капітал за рахунок прибутку	44	43
2	Частина додаткового капіталу використана для збільшення резервного капіталу	42	43
3	Частина резервного капіталу використана для збільшення статутного капіталу	43	401
4	За рахунок резервного капіталу покрито збитки звітного періоду	43	44
5	Використання коштів резервного капіталу на виплату дивідендів	43	671

**Приклад 6.** Протягом звітнього періоду підприємство спрямувало частину нерозподіленого прибутку в сумі 3000 грн на поповнення резервного капіталу. За підсумками наступного звітнього періоду частину зарезервованих коштів у сумі 700 грн було спрямовано на погашення непокритих збитків.

В обліку підприємства необхідно зробити такі записи (табл. 11.14).

Таблиця 11.14. Розв'язання практичної ситуації за прикладом 6

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Здійснено відрахування до резервного капіталу підприємства	443	43	3000
2	Списано прибуток використаний у звітному періоді	441	443	3000
3	У наступному звітному періоді списано непокриті збитки за рахунок коштів резервного капіталу	43	442	700

## 11.8. Облік вилученого капіталу

Господарське товариство може приймати рішення про вилучення акцій в акціонерів або частку у статутному капіталі в учасників з метою їх подальшого продажу або анулювання.

АТ має право за рішенням загальних зборів викупити в акціонерів акції за згодою власників цих акцій відповідно до порядку, визначеного статутом або рішенням загальних зборів.

У разі викупу частки учасника ТОВ відповідно до його статуту, товариство може на цю суму зменшити розмір статутного капіталу або реалізувати ці частки в законодавчо визначеному порядку.

Суми викуплених акцій АТ (або часток ТОВ) збільшують вилучений капітал підприємства. При продажу акцій (часток) або їх анулюванні розмір вилученого капіталу зменшується.

Для обліку вилученого капіталу призначений контрпасивний регулювальний рахунок 45 «Вилучений капітал». На даному рахунку здійснюється облік вилученого капіталу в разі викупу власних акцій (часток) в акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

За дебетом рахунку 45 «Вилучений капітал» відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій (часток). Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (внесків, паїв). Типова кореспонденція з відображення в обліку вилученого капіталу наведена в табл. 11.15.

Таблиця 11.15. Відображення в обліку вилученого капіталу

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Викуплено акції в акціонерів за фактичною собівартістю	451	30, 31, 371, 672
2	Зменшено розмір статутного капіталу за рахунок анулювання вилучених акцій:		
	- на суму номінальної вартості викуплених акцій	401	451
	- на суму, що перевищує номінальну вартість викуплених акцій	421	451
3	Передано покупцеві право власності на викуплені акції	685	451

### **Приклад 3.** Облік вилучених акцій власної емісії

Підприємство викупило 100 акцій за фактичною собівартістю 22 грн за одну акцію. Номінальна вартість однієї акції – 20 грн. Потім акції були реалізовані: 40 акцій – за ціною 23 грн, 30 акцій – за ціною 21 грн. Сальдо рахунку 42 “Додатковий капітал”, субрахунок 421 “Емісійний дохід” становить 1000 грн.

Викуп акцій буде відображено бухгалтерськими записами, наведеними в табл. 11.16.

Таблиця 11.16 - Розв'язання практичної ситуації за прикладом 3

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Викуп 100 акцій за фактичною собівартістю (100 x 22 грн)	451	31	2 200
2	Реалізація акцій:			
	30 шт. за ціною 21 грн	31	451	630
2.1	Різниця між вартістю продажу та викупу (22 грн – 21 грн) x 30	421	451	30
	40 шт за ціною 23 грн	31	451	880
2.2	Різниця між продажною та викупною вартістю (23 грн – 22 грн) x 40	31	421	40

Згідно з чинним законодавством акціонерне товариство може викупувати акції власної емісії з метою їх перепродажу, анулювання тощо. Відповідно до Інструкції № 291 викуплені акції відображаються за фактичною собівартістю їх придбання. Слід зазначити, що відповідно до п. 25 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», до фактичної собівартості викуплених акцій не включаються витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення розміру власного капіталу підприємства. Такі витрати відображаються зменшенням додаткового вкладеного капіталу, а за його відсутності – зменшенням нерозподіленого прибутку (збільшенням непокритого збитку). При цьому слід пам'ятати, що викуплені акції не є активом і за суттю аналогічні невипущеним акціям. Отже, їх оцінка не регулюється ПСБО.

У будь-якому разі при реалізації акцій вище або нижче номіналу різниця буде відображатися коригувальною проводкою за рахунком додаткового капіталу або нерозподіленого прибутку.

### Контрольні запитання

1. Які основні завдання обліку при створенні підприємства?
2. Наведіть характеристику видів власного капіталу.
3. У якому розділі балансу відображаються складові частини власного капіталу?

4. Охарактеризуйте порядок формування статутного капіталу АТ.
5. Охарактеризуйте порядок формування статутного капіталу ТОВ.
6. Які активи можуть бути внесками до статутного капіталу?
7. Що не може бути внеском до статутного капіталу?
8. Наведіть характеристику основних рахунків для обліку створення статутного капіталу.
9. Охарактеризуйте порядок змін розміру статутного капіталу АТ.
10. Охарактеризувати порядок змін розміру статутного капіталу ТОВ.
11. Що є джерелами збільшення статутного капіталу АТ?
12. Що є джерелами збільшення статутного капіталу ТОВ?
13. Як відбувається зменшення статутного капіталу АТ?
14. Як відбувається зменшення статутного капіталу ТОВ?
15. Охарактеризуйте порядок проведення дооцінки необоротних активів.
16. Що входить до складу додаткового капіталу?
17. Наведіть типові кореспонденції з обліку резервного капіталу.
18. Охарактеризуйте особливості відображення в обліку вилученого капіталу.

## ТЕМА 12

### ОБЛІК ПРОЦЕСУ ПРИДБАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 12.1. Характеристика процесу придбання та завдання обліку
- 12.2. Поняття податку на додану вартість
- 12.3. Облік придбання необоротних активів
- 12.4. Порядок нарахування амортизації та її відображення в обліку
- 12.5. Облік придбання запасів
- 12.6. Поняття транспортно-заготівельних витрат та їх відображення в обліку
- 12.7. Облік використання запасів

#### **12.1. Характеристика процесу придбання та завдання обліку**

Для нормальної роботи підприємству необхідні наявні ресурси. Господарська діяльність підприємства обумовлює потребу придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що використовуються для виробництва й реалізації продукції, в адміністративних та інших цілях. Також діяльність підприємства неможлива без наявних оборотних активів, що містять виробничі запаси, товари та інші товарно-матеріальні цінності. Усі ці ресурси підприємство може отримати в процесі придбання активів.

*Процес придбання* – це сукупність господарських операцій із забезпечення підприємства предметами і засобами праці, необхідними для здійснення його господарської діяльності.

Завдання обліку процесу придбання:

- підготовка оперативної інформації про хід виконання плану постачання необхідними оборотними і необоротними активами;
- забезпечення своєчасних розрахунків з кредиторами;
- визначення витрат, пов'язаних з придбанням;

– обчислення фактичної собівартості придбаних активів.

Для здійснення процесу придбання підприємство укладає з постачальниками угоду й у визначений термін здійснює оплату. У договорі обов'язково відображаються: найменування і кількість матеріальних цінностей, їх ціна, терміни поставки і порядок розрахунків.

На підставі договорів постачальники оформляють рахунки-фактури і подають їх покупцю для оплати придбаних матеріальних цінностей. Крім загальних реквізитів, у рахунку-фактурі зазначаються: найменування, одиниця виміру, кількість, ціна, вартість матеріальних цінностей, сума податку на додану вартість і загальна сума до оплати. Документ необхідний для оформлення платіжних доручень банку з метою перерахування грошових коштів постачальнику.

Для отримання цінностей у постачальника довірена особа підприємства подає договір, рахунок-фактуру, копію платіжного доручення з позначкою банку про оплату (у разі попередньої оплати), доручення і паспорт. При відвантаженні зі складу постачальником оформляються товарно-транспортні накладні та інші відвантажувальні документи. У них зазначаються: найменування, одиниця виміру, кількість, ціна, вартість матеріальних цінностей, сума ПДВ та загальна сума до оплати.

## **12.2. Поняття податку на додану вартість**

*Податок на додану вартість (ПДВ)* – це форма вилучення до бюджету частини доданої вартості.

*Податкове зобов'язання* – це сума ПДВ у складі виручки від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, яка підлягає нарахуванню до бюджету.

*Податковий кредит* – це сума ПДВ, сплачена постачальникам і підрядникам, на яку покупець зменшує податкове зобов'язання. До

перерахування в бюджет підлягає різниця між податковим зобов'язанням і податковим кредитом.

**Запам'ятайте!** Податковий кредит зменшує суму податкового зобов'язання, що підлягає перерахуванню в бюджет.

Розглянемо порядок визначення розміру ПДВ до сплати на умовному прикладі (ставка ПДВ 20%). Якщо на підприємстві вартість придбаних матеріалів становить 120 тис. грн, то сума податкового кредиту дорівнює 20 тис. грн. Сума податкового кредиту обліковується як дебіторська заборгованість бюджету. Вартість реалізованої продукції становить 360 тис. грн, з яких сума податкового зобов'язання – 60 тис. грн. Податкове зобов'язання обліковується як кредиторська заборгованість по розрахунках з бюджетом. Оскільки податковий кредит дає можливість зменшити розмір податкового зобов'язання, то за умовою даного прикладу в бюджет підлягає перерахуванню сума 40 тис. грн.

### **12.3. Облік придбання необоротних активів**

Необоротні активи є досить вагомою частиною в загальному обсязі активів підприємства. До складу необоротних активів входять основні засоби, нематеріальні активи, інвестиційна нерухомість та ін. Одним із найпоширеніших способів надходження на підприємство активів є їх придбання. У процесі придбання основних засобів і нематеріальних активів визначається первісна вартість конкретного об'єкта або групи однотипних за технічними характеристиками, призначенням і умовами використання необоротних матеріальних активів.

*Первісну вартість* придбаних необоротних активів складають: суми, сплачувані постачальникам; реєстраційні збори, держмити у зв'язку з придбанням об'єкта; витрати на установлення, монтаж, налагодження об'єкта; суми ввізного митного збору; витрати на доставку та ін.

Для визначення первісної вартості необоротних активів призначено рахунок 15 «Капітальні інвестиції». За дебетом даного рахунку відображається збільшення витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» має кілька субрахунків, призначення яких наведено в табл. 12.1.

Таблиця 12.1. Характеристика субрахунків рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

<b>Шифр і назва субрахунку</b>	<b>Характеристика субрахунку</b>
151 «Капітальне будівництво»	Відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва.
152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	Призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби»
153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»	Відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».
154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	Відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи».
155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів»	Здійснюється облік витрат на придбання або виращування (створення) довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи».

Розглянемо порядок відображення в обліку надходження необоротних активів на прикладі придбання основних засобів підприємства.

**Приклад 1.** Підприємство придбало токарний верстат за 10 000 грн (без ПДВ), сплатило автотранспортному підприємству за доставку на склад у сумі 500 грн (без ПДВ). Витрати на установку, монтаж і наладку об'єкта становили: заробітна плата в сумі 200 грн, відрахування на соціальні заходи в сумі 80 грн, матеріали при монтажі в сумі 50 грн. Відображення операцій з придбання основних засобів в обліку подано в табл. 12.2.

Таблиця 12.2. Відображення в обліку операцій з придбання основних засобів

№	Зміст операцій	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Нараховано постачальнику за отриманий верстат:			
	– у сумі без ПДВ	152	631	10000
	– сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	2000
2	Нараховано автотранспортному підприємству за доставку верстата:			
	– у сумі без ПДВ	152	631	500
	– сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	100
3	Сплачено постачальникам з поточного рахунку	63	311	12600
4	Нарахована заробітна плата за монтаж верстата	152	66	200
5	Виконані відрахування на соціальні заходи	152	65	80
6	Витрачені різні матеріали при монтажі верстата	152	20	50
7	Прийнятий до складу основних засобів верстат, первісна вартість якого дорівнює сумі витрат на його придбання (оборот по дебету рахунку 152)	104	152	10830

#### 12.4. Порядок нарахування амортизації та її відображення в обліку

Під час використання необоротних активів відбувається їх моральний та фізичний знос. При зношенні необоротних активів втрачається їх вартість, що обумовлює потребу розрахунку і відображення в обліку амортизації необоротних активів.

**Амортизація** – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Інакше кажучи, амортизація – це економічний процес, що кількісно відображає втрату основними засобами своєї вартості та її перенесення на створений продукт (роботу, послуги) протягом строку їх корисного використання. Тобто, для підприємства амортизація розглядається як витрати.

**Запам'ятайте!** Суму нарахованої амортизації всі підприємства/установи відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при зарахуванні необоротного активу на баланс. Нарахування амортизації здійснюється щомісячно.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Щодо правових обмежень, то варто враховувати, що податковим законодавством встановлюються мінімально припустимі строки корисного використання основних засобів для різних груп основних засобів. Так, наприклад, ПКУ визначено, що мінімальний строк використання будівель становить 20 років, транспортних засобів – мінімум 5 років.

Існують різні методи нарахування амортизації (табл. 12.3). Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Обрані методи нарахування амортизації для відповідних груп основних засобів повинні бути відображені в обліковій політиці підприємства.

Таблиця 12.3. Методи нарахування амортизації основних засобів

Назва методу	Характеристика
Прямолінійний	Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів
Зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість
Прискореного зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється
Кумулятивний	Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму кількості років його корисного використання
Виробничий	Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися в першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення (списання з балансу) або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості.

Розглянемо порядок розрахунку амортизації з використанням різних методів на прикладі.

**Приклад 2.** Підприємство придбало обладнання вартістю 200 000 грн. Планується, що строк його корисного використання становитиме 5 років, а потім воно буде реалізоване за 80 000 грн. Витрати, пов'язані з продажем, складатимуть 5000 грн.

Необхідно розрахувати амортизацію із застосуванням різних методів нарахування амортизації

Розрахуємо ліквідаційну вартість (ЛВ):  $ЛВ = (80\ 000 - 5000) = 75\ 000$

Розрахуємо вартість, яка амортизується (АВ):  $АВ = 200\ 000 - 75\ 000 = 125\ 000$

Річні амортизаційні відрахування =  $АВ / \underline{n} = 125\ 000 / 5 = 25\ 000$

де  $\underline{n}$  – кількість років корисного використання об'єкта.

Таблиця 12.4. Розрахунок амортизації із застосуванням прямолінійного методу

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Знос (накопичена амортизація)	Балансова вартість
0	–	–	–	200 000
1	$1/5 \times 125\ 000$	25 000	25 000	175 000
2	$1/5 \times 125\ 000$	25 000	50 000	150 000
3	$1/5 \times 125\ 000$	25 000	75 000	125 000
4	$1/5 \times 125\ 000$	25 000	100 000	100 000
5	$1/5 \times 125\ 000$	25 000	125 000	75 000

Таблиця 12.5. Розрахунок амортизації із застосуванням методу зменшення залишкової вартості\*

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Знос (накопичена амортизація)	Балансова вартість
0	–	–	–	200 000
1	$17,8\ \% \times 200\ 000$	35 600	35 600	164 400
2	$17,8\ \% \times 164\ 400$	29 263	64 863	135 137
3	$17,8\ \% \times 135\ 137$	24 054	88 917	111 083
4	$17,8\ \% \times 111\ 083$	19 773	108 690	91 310
5	$17,8\ \% \times 91\ 310$	16 253	124 943	75 057

\*Ліквідаційна вартість при цьому методі амортизації не може дорівнювати 0.

Річні амортизаційні відрахування =  $Na \times ПВ(\text{або } ЗВ)$

$$Na = 1 - \sqrt[n]{\frac{ЛВ}{ПВ}} = 1 - \sqrt[5]{\frac{75000}{200000}} \approx 17,8\%$$

де  $Na$  – норма амортизації

Таблиця 12.6. Розрахунок амортизації із застосуванням методу прискореного зменшення залишкової вартості\*

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Знос (накопичена амортизація)	Балансова вартість
0	–	–	–	200 000
1	$2/5 (40\%) \times 200\,000$	80 000	80 000	120 000
2	$2/5 (40\%) \times 120\,000$	48 000	128 000	72 000
3	$2/5 (40\%) \times 72\,000$	28 800	156 800	43 200
4	$2/5 (40\%) \times 43\,200$	17 280	174 080	25 920
5	–	25 920	200 000	–

\*Ліквідаційна вартість при цьому методі амортизації до уваги не береться при розрахунку сум амортизаційних відрахувань.

Річні амортизаційні відрахування =  $Na \times 2 \times ПВ(\text{або } ЗВ)$ ,

де  $Na$  розрахована за прямолінійним методом.

Таблиця 12.7. Розрахунок амортизації із застосуванням кумулятивного методу

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Знос (накопичена амортизація)	Балансова вартість
0	–	–	–	200 000
1	$5/15 \times 125\,000$	41 667	41 667	158 333
2	$4/15 \times 125\,000$	33 333	75 000	125 000
3	$3/15 \times 125\,000$	25 000	100 000	100 000
4	$2/15 \times 125\,000$	16 667	116 667	83 333
5	$1/15 \times 125\,000$	8 333	125 000	75 000

Річні амортизаційні відрахування =  $Na \times ПВ(\text{або } ЗВ)$ ,

$$Na_i = [(n + 1) - i] / [(n + 1) \times n / 2],$$

де  $i$  – поточний рік;

$n$  – період корисного використання об'єкту.

$Na_i$  – норма амортизація на поточний рік

Отже, залежно від обраного підприємством методу нарахування амортизації річна сума накопиченої амортизації та динаміка зміни балансової вартості основних засобів буде відрізнятись.

Для відображення нарахованої суми амортизації в обліку призначено рахунок 13 «Знос необоротних активів», на якому узагальнюється інформація про нараховану амортизацію та індексацію зносу необоротних активів, що підлягають амортизації. Рахунок 13 «Знос необоротних активів» має такі субрахунки:

131 «Знос основних засобів»

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»

133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»

135 «Знос інвестиційної нерухомості».

Слід пам'ятати, що рахунок 13 «Знос необоротних активів» є регульовальним, контрактивним рахунком, тому операції з нарахування амортизації будуть відображатися по кредиту даного рахунку, а списання нарахованої амортизації – по дебету. Одночасно з кредитом рахунку 13 нарахування амортизації відображається по дебету відповідних рахунків витрат. Розглянемо порядок відображення в обліку нарахування амортизації основних засобів (табл. 12.8).

Таблиця 12.8. Порядок відображення в обліку амортизації основних засобів

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Нараховано амортизацію на основні засоби, що використані для:		
	- виробництва конкретного виду продукції	23	13
	- будівництва	15	13
	- загальновиробничих потреб	91	13
	- адміністративних потреб	92	13
	- реалізації товарів і готової продукції	93	13
2	Проведено дооцінку зносу основних засобів	10	13
3	Проведено уцінку зносу основних засобів	13	10
4	Списано знос основних засобів при їх реалізації	13	10

## 12.5. Облік придбання запасів

Операції з придбання запасів утворюють велику частину процесу придбання. Якщо торгове підприємство закуповує переважно товари, то виробниче – сировину, паливо, тару, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети тощо. Придбані запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Склад фактичних витрат, що формують первісну вартість придбаних запасів, визначено в П(С)БО 9 «Запаси». Так, відповідно до П(С)БО 9, *первісною вартістю запасів*, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству/установі;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях (наприклад, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці).

Для обліку придбання запасів використовують рахунки 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари», в дебет яких відносять витрати, що створюють їх первісну вартість. Розглянемо основну кореспонденцію з відображення в обліку придбання запасів (табл. 12.9).

Таблиця 12.9. Відображення в обліку операцій з надходження запасів

№	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1. Придбання запасів за грошові кошти				
Перша подія – передоплата				
1	Проведено передоплату постачальнику	371	311	12000
2	Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	644	2000
3	Отримано запаси від постачальника	20	631	10000
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	644	631	2000
5	Здійснено взаємозалік передоплати	631	371	12000
Перша подія – отримання запасів				
6	Отримано запаси від постачальника	20	631	10000
7	Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	631	2000
7	Проведено оплату постачальнику	631	311	12000
Придбання товарів підзвітною особою				
8	Оприбутковано запаси	20	372	10000
9	Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	372	2000
Інші операції, пов'язані з оприбуткуванням запасів				
10	Відображення нестачі запасів, яка виявлена при прийманні	374	631	200
11	Відображення лишків, які виявлені при прийманні	20	631	100
12	Оприбуткування запасів, які надійшли безоплатно	20	745	1300
13	Відображення вартості запасів, внесених у статутний	20	46	2100
14	Сума податкового кредиту з ПДВ	641	46	420

Розглянемо порядок відображення в обліку придбання різних видів запасів, якщо перша подія – отримання запасів (табл. 12.10).

**Приклад 3.** Підприємство придбало сировину в сумі 100 грн (без ПДВ), канцелярські товари (МШП) в сумі 200 грн (без ПДВ) і товари в сумі 300 грн (без ПДВ). Оплата рахунку постачальнику здійснена з поточного рахунку.

Таблиця 12.10. Відображення в обліку операцій, пов'язаних з придбанням запасів

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Придбані виробничі запаси	201	631	100
2	Відображення податкового кредиту (сума ПДВ)	641	631	20
3	Придбані малоцінні і швидкозношувані предмети	22	631	200
4	Відображення податкового кредиту (сума ПДВ)	641	631	40
5	Придбані товари	28	631	300
6	Відображення податкового кредиту (сума ПДВ)	641	631	30
7	Перераховано з поточного рахунку постачальникам	631	311	720

Якщо підприємство є платником ПДВ, то при оприбуткуванні запасів окремо відображається їх вартість без ПДВ (у дебеті відповідних рахунків запасів) і окремо в дебет рахунку 641 відображається сума ПДВ. Таким чином, на баланс підприємства придбані запаси зараховуються за вартістю без ПДВ. При цьому сплачує рахунки постачальників підприємство (кореспонденція Д-т 631 – К-т 311) у сумі, що містить ПДВ.

**Запам'ятайте!** По дебету рахунків 20, 22, 28 відображається сума, сплачена постачальнику без суми податкового кредиту, якщо підприємство є платником ПДВ.

## 12.6. Поняття транспортно-заготівельних витрат та їх відображення в обліку

**Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ)** – це витрати, пов'язані з доставкою товарно-матеріальних цінностей на підприємство та з їх заготівлею. До складу ТЗВ входять витрати на вантажно-розвантажувальні роботи (зарплата вантажникам, відрахування на соціальні заходи та ін.) і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх

використання (оплата стороннім транспортним організаціям, витрати власного автотранспорту).

Відповідно до П(С)БО 9 ТЗВ можна оцінювати і обліковувати двома способами (рис. 12.1).

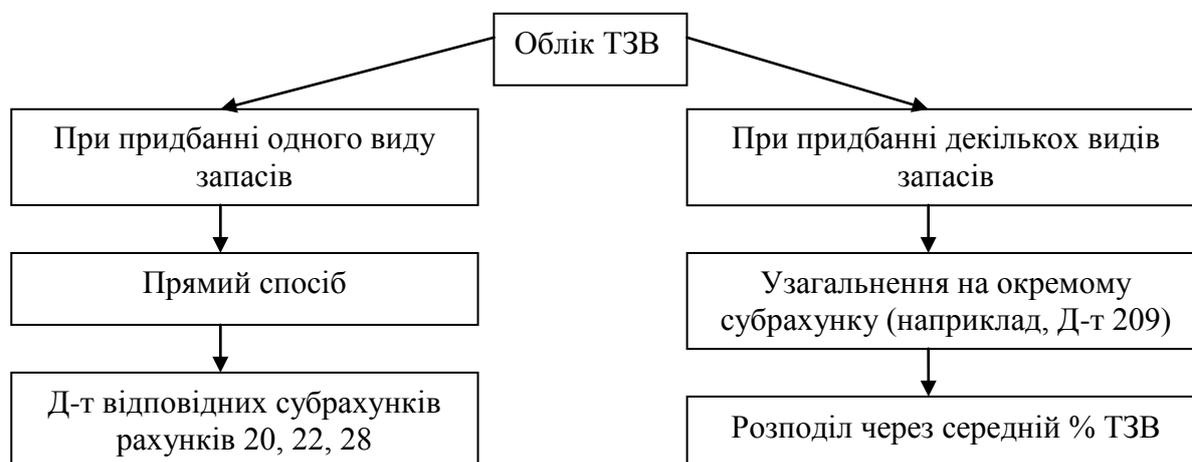


Рис. 12.1. Методи обліку ТЗВ

Метод прямого обліку ТЗВ більш простий, але використовувати його можна в разі, якщо підприємство одержує один вид товарно-матеріальних цінностей в одній поставці або якщо сума таких витрат може бути достовірно розподілена пропорційно вартості, об'єму або вазі кількох видів запасів, доставлених одним транспортом. Проте частіше за все це зробити важко, і тоді суми ТЗВ обліковують на окремих субрахунках другого або третього порядку, за відповідними окремими групами або видами запасів, а потім списуються на ті самі рахунки, на які списуються запаси, що вибувають.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць.

Для того щоб визначити суму ТЗВ, які належать до запасів, що вибули, необхідно розрахувати середній відсоток ТЗВ за формулою.

$$Cp\%TЗВ = \frac{(TЗВ_n + TЗВ_0) * 100\%}{BЗ_n + BЗ_0}, \quad (12.1)$$

де  $Cp\%TЗВ$  – середній відсоток ТЗВ;

$TЗВ_n$  – транспортно-заготівельні витрати на початок звітнього місяця;

$TЗВ_0$  – транспортно-заготівельні витрати за звітний місяць;

$BЗ_n$  – вартість запасів на початок звітнього місяця;

$BЗ_0$  – вартість одержаних в звітньому місяці запасів.

Сума ТЗВ, яка списується при вибутті запасів ( $TЗВ_e$ ), визначається шляхом множення вартості запасів, що вибули на середній відсоток ТЗВ:

$$TЗВ_e = B_e \times Cp\%TЗВ, \quad (12.2)$$

де  $B_e$  – вартість запасів, що вибули у звітньому місяці.

Не включаються в первісну вартість запасів, а відносяться на витрати звітнього періоду:

- відсоток за кредит, який був одержаний для придбання активів;
- нестачу запасів, понаднормативні втрати;
- витрати на збут;
- адміністративні або подібні їм витрати, які не пов'язані з придбанням запасів.

Розглянемо на прикладах обидва способи відображення в обліку ТЗВ.

**Приклад 4.** Підприємство здійснює закупівлю дизпалива в сумі 2000 грн (без ПДВ), для доставки якого залучають спеціалізоване автопідприємство, від якого отримано до сплати рахунок в сумі 500 грн (без ПДВ). Вартість послуг з доставки можна прямо віднести на собівартість дизпалива (табл. 12.11).

Таблиця 12.11. Відображення в обліку операцій з придбання дизпалива та обліку ТЗВ прямим способом

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Надійшло дизпаливо від постачальника	203	631	2000
2	Відображений податковий кредит	641	631	400
3	Прийнятий до оплати рахунок автотранспортного підприємства за доставку дизпалива (відображення ТЗВ)	203	631	500
4	Відображений податковий кредит	641	631	100
5	Використано дизпаливо для виробничих цілей	23	203	2500

Виходячи з умови прикладу 4 було придбано лише один вид запасів (дизпаливо), тому понесені при придбанні даного виду запасів ТЗВ (у сумі 500 грн) можна прямо включити в собівартість дизпалива. Таким чином, собівартість придбання палива з урахуванням ТЗВ становить 2500 грн.

У разі, якщо ТЗВ є загальними витратами для кількох видів запасів, то їх необхідно врахувати на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Розглянемо на прикладі порядок відображення в обліку ТЗВ в такій ситуації (табл. 12.12).

**Приклад 5.** Облік ТЗВ з використанням окремого субрахунку.

Таблиця 12.12. Розподіл ТЗВ на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку ТЗВ

№	Зміст	Вартість запасів, тис. грн (рахунок 201)	ТЗВ, тис. грн (субрахунок 209)
1	Залишок на початок місяця	150	25
2	Надійшло за місяць	300	50
3	Вибуло за місяць	400	67 <u>(25 + 50) 400</u> <u>(150 + 300)</u>
4	Залишок на кінець місяця	50	8

Відображення ТЗВ в обліку з використанням окремого субрахунку подано в табл. 12.13.

Таблиця 12.13. Відображення в обліку операцій з придбання запасів та обліку ТЗВ на окремому субрахунку

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Надійшла сировина від постачальника	201	631	300
2	Відображений податковий кредит	641	631	60
3	Прийнятий до оплати рахунок автотранспортного підприємства за доставку сировини (відображення ТЗВ)	209	631	50
4	Відображений податковий кредит	641	631	10
5	Використано сировину для виробництва	23	201	400
6	Списано ТЗВ, що належать до запасів, що вибули	23	209	67

При використанні другого способу обліку ТЗВ (тобто з відображенням ТЗВ на окремому субрахунку) при вибутті запасів одночасно в дебет того самого рахунку, куди було відображено вибуття запасів списується відповідна сума ТЗВ, яка розраховується шляхом множення середнього відсотка ТЗВ на суму запасів, що вибули.

### 12.7. Облік використання запасів

На підприємстві може бути дуже багато напрямів використання (списання, вибуття) запасів. Відображення в обліку операцій із списання сировини і матеріалів надано в табл. 12.14.

При списанні запасів необхідно знати, за якою вартістю їх оцінити. П(С)БО 9 «Запаси» рекомендує такі методи оцінки вибуття запасів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

Характеристика зазначених методів наведена в табл. 12.15.

Таблиця 12.14. Основна кореспонденція з відображення вибуття виробничих запасів

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Відпущені виробничі запаси на роботи з капітального будівництва, що здійснюється господарським способом	15	20
2	Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	23	
3	Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з виправленням браку	24	
4	Переведено до складу товарів для продажу в торговій мережі виробничі запаси, раніше придбані з метою використання у виробництві	28	
5	Списано запаси для загальновиробничих потреб	91	
6	Використано запаси для адміністративних потреб (списання канцтоварів, матеріалів на ремонт офісу)	92	
7	Списано запаси для забезпечення витрат зі збуту продукції	93	
8	Списано запаси на утримання об'єктів житлово-комунального господарства, соціально-культурного призначення	94	
9	Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943	
10	Безоплатно передано запаси іншому підприємству	949	

Вибір методу оцінки запасів, що вибувають, є обов'язковим елементом облікової політики підприємства. Він залежить від специфіки діяльності, фінансових наслідків від впливу обраних методів і управлінських завдань.

Таблиця 12.15. Порівняльна характеристика методів оцінки вибуття запасів

Назва методу	Характеристика методу за П(С)БО 9 «Запаси»	Особливості застосування
Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю	Цей метод прийнятно застосовувати для обліку нерухомості, автомобілів, коштовностей, виробів антикваріату, тобто товарів з високою ціною і в невеликій кількості. Проте цей метод не доцільний у разі виробництва або реалізації великої кількості одиниць запасів, які є взаємозамінними

## Продовження таблиці 12.15

Назва методу	Характеристика методу за П(С)БО 9 «Запаси»	Особливості застосування
Середньозваженої собівартості	Здійснюється щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів	Найбільш поширений, простий у використанні, систематичний метод, але не відображає динаміку цін протягом звітного періоду та їх тенденцію
Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємства, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів	Може мати негативні наслідки та призводити до викривлення інформації у фінансовій звітності якщо протягом облікового періоду відбулось суттєве коливання цін на запаси.
Нормативних затрат	Полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норми витрат і ціни повинні регулярно в нормативній базі перевірятися і переглядатися	Ураховує нормативні рівні використання матеріалів, праці, економічної і виробничої потужності. При цьому дані нормативи необхідно регулярно аналізувати й переглядати в разі потреби
Ціни продажу	Заснована в застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів	Застосовується підприємствами роздрібною торгівлі для оцінки великої кількості одиниць запасів, що швидко змінюються і забезпечують однакову норму прибутку та для яких неможливо застосовувати інші методи визначення собівартості

Для оцінки запасів, що вибули, на практиці найпоширенішим є **метод середньозваженої собівартості**. Розрахувати собівартість запасів, що вибули, з використанням методу середньозваженої собівартості можна за формулою:

$$C_{cp} = \frac{BЗ_n + BЗ_o}{K_n + K_o}, \quad (12.3)$$

де  $C_{cp}$  – середньозважена собівартість;

$BЗ_n$  – вартість запасів на початок звітного місяця;

$BЗ_o$  – вартість одержаних у звітному місяці запасів;

$K_n$  – кількість запасів на початок звітного місяця;

$K_o$  – кількість одержаних у звітному місяці запасів.

При цьому слід пам'ятати, що при використанні прямого способу обліку ТЗВ обліковуються на тому самому субрахунку, що й оприбутковані виробничі запаси. У такому разі (за наявності на рахунках обліку відповідних запасів сум ТЗВ) формула для розрахунку собівартості запасів, що вибули, з використанням методу середньозваженої собівартості матиме такий вигляд:

$$C_{cp} = \frac{BЗ_n + BЗ_o + TЗВ}{K_n + K_o}. \quad (12.4)$$

Також досить поширеним є **метод ціни продажу**, але в П(С)БО 9 «Запаси» зазначається, що використання цього методу можливе лише для підприємств роздрібною торгівлі, що мають значну й змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки.

Середній відсоток торговельної націнки визначають діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітнього місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Порядок розрахунку середнього відсотка торговельної націнки має такий вигляд:

$$Сер\%ТН = (ТН_n + ТН_{36}) / (ВТ_n + ВТ_{36}), \quad (12.5)$$

де  $Сер\%ТН$  – середній відсоток торговельної націнки;

$ТН_n$  – залишок торговельних націнок на початок звітнього місяця;

$ТН_{36}$  – сума торговельних націнок за звітний місяць;

$ВТ_n$  – продажна вартість залишку товарів на початок звітнього місяця;

$ВТ_{36}$  – продажна вартість отриманих товарів у звітному місяці.

Торговельна націнка, що припадає на реалізовані товари, розраховується за формулою:

$$ТН_{реал} = ВТ_{реал} \times Сер\%ТН, \quad (12.6)$$

де  $ТН_{реал}$  – сума торговельної націнки на реалізовані товари;

$ВТ_{реал}$  – продажна вартість реалізованих товарів.

Розрахунок собівартості реалізованих товарів здійснюється за формулою:

$$C_{реал} = VT_{реал} - TH_{реал,} \quad (12.7)$$

де  $C_{реал}$  — собівартість реалізованих товарів.

Розглянемо на прикладах порядок розрахунку вартості запасів, що вибули, з використанням різних методів та відображення даних операцій в обліку.

**Приклад 6.** На основі даних про рух виробничих запасів підприємства (табл. 12.16) необхідно визначити вартість реалізованих запасів з використанням методу ФІФО та середньозваженої собівартості.

Таблиця 12.16. Дані про рух виробничих запасів підприємства

Дата	Зміст операції	Кількість шт.	Ціна, грн	Середньозважена ціна, грн	ФІФО, грн
01.01	Залишок	50	1		
01.01	Закупка	150	2		
05.01	Закупка	100	3		
20.01	Використання	200	2,17	434	350
25.01	Закупка	50	4		
31.01	Залишок	150		416	500

Послідовність розрахунків:

1. З використанням методу середньозваженої собівартості:

Середньозважена ціна =  $(50 \cdot 1 + 150 \cdot 2 + 100 \cdot 3) / (50 + 150 + 100) = 2,17$

Середньозважена вартість використаних запасів =  $200 \cdot 2,17 = 434$

Залишок на кінець = залишок на початок + надходження – використання.

Залишок на кінець =  $50 + 850 - 434 = 416$ .

2. З використанням методу ФІФО:

Використання запасів в кількості 200 шт. =  $50 \cdot 1 + 150 \cdot 2 = 350$ .

Залишок на кінець = залишок на початок + надходження – використання.

Залишок на кінець =  $50 + 850 - 350 = 500$ .

**Приклад.** Необхідно відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, використовуючи метод ціна продажу.

На початок звітнього періоду на ТОВ «Посулля» були такі залишки на рахунках:

- сальдо на рахунку 282 – 4000 грн,
- сальдо на рахунку 285 – 1100 грн.

Протягом місяця було придбано товар на суму 5000 грн (без ПДВ), на придбаний товар нарахована торгова націнка в розмірі 2200 грн. Протягом місяця підприємство реалізувало товар, продажна вартість якого становила 12 000 грн (з ПДВ).

*Розрахунок*

$$V_{\text{ти}} = (1100 + 2200)/(4000 + 5000 + 2200) \cdot 100\% = 30\%$$

$$T_{\text{н,реал}} = (12000 - 2000) \cdot 0,3 = 3000$$

$$C_{\text{реал}} = 12000 - 2000 - 3000 = 7000$$

Таблиця 12.17. Розв'язання практичної ситуації до прикладу 8

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Отримано товари	282	631	5000
2	ПДВ	641	631	1000
3	Оплачено рахунок за отримані товари	631	311	6000
3	Нараховано торгову націнку	282	285	2200
4	Виручка від реалізації товарів	361	701	12000
7	Зменшено дохід на суму ПДВ	701	641	2000
8	Списано торгову націнку	285	282	3000
9	Собівартість реалізованих товарів	902	282	7000
10	Отримано кошти за поставлені товари	311	361	12000

Отже, вибір методу оцінки вартості вибуття запасів безпосередньо впливає на порядок визначення вартості запасів. Вартість запасів, розрахована за допомогою різних способів оцінки, буде відрізнятися, тому на підприємстві такі методи обов'язково повинні знайти відображення в обліковій політиці підприємства.

### Контрольні запитання

1. Дайте визначення процесу придбання. Сформулюйте завдання обліку цього процесу.
2. Як здійснюється процес придбання?
3. Дайте визначення податкового кредиту і податкового зобов'язання за ПДВ. Яка сума ПДВ підлягає сплаті до бюджету?
4. Що таке амортизація?
5. Що враховується при визначенні строку корисного використання основних засобів?
6. Які існують методи нарахування амортизації?
7. Охарактеризуйте прямолінійний метод нарахування амортизації.
8. Охарактеризуйте метод зменшення залишкової вартості.
9. Охарактеризуйте метод прискореного зменшення залишкової вартості.
10. Охарактеризуйте кумулятивний метод нарахування амортизації.
11. Охарактеризуйте виробничий метод нарахування амортизації.
12. Наведіть характеристику рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».
13. У чому полягає призначення рахунку 15 «Капітальні інвестиції»?
14. Які витрати включаються в первісну вартість придбаних запасів?
15. Дайте характеристику рахункам обліку процесу придбання виробничих запасів.
16. Які витрати належать до транспортно-заготівельних? Який порядок їх обліку та розподілу?
17. Як визначити середньозважену собівартість одиниці виробничих запасів?
18. Наведіть порівняльну характеристику методів оцінки вартості запасів, що вибули.

## ТЕМА 13

### ОБЛІК ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАННЯ РОБІТ ТА НАДАННЯ ПОСЛУГ

- 13.1. Характеристика процесу виробництва та завдання обліку
- 13.2. Характеристика видів виробництв
- 13.3. Порядок формування виробничої собівартості
- 13.4. Відображення в обліку виробничих витрат
- 13.5. Загальновиробничі витрати: склад, порядок розподілу та відображення в обліку
- 13.6. Облік готової продукції

#### **13.1. Характеристика процесу виробництва та завдання обліку**

*Процес виробництва* – це сукупність господарських операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг, результатом якого є готова продукція, виконані роботи, надані послуги.

Завдання обліку:

- визначення фактичного обсягу виробництва в натуральному і грошовому вираженні;
- контроль за виконанням плану випуску продукції, виконаних робіт і наданих послуг;
- визначення фактичних витрат на виробництво продукції, робіт, послуг;
- обчислення фактичної собівартості одиниці продукції, робіт, послуг.

Вирішення першого завдання покладається на оперативний і управлінський облік, який, крім працівників бухгалтерії, здійснюється менеджерами, працівниками планового відділу, керівниками виробничих підрозділів.

### 13.2. Характеристика видів виробництв

На великих та середніх підприємствах може бути кілька видів виробництв:

- основне;
- допоміжне;
- підсобне;
- обслуговуючі виробництва.

**Основне виробництво** – це виробництво, заради якого підприємство організоване і результатами якого є готова продукція, виконані роботи, надані послуги.

Для обліку витрат може бути передбачений один або кілька субрахунків. Наприклад, на м'ясокомбінаті технологічний процес вимагає роздільного обліку в м'ясожировому виробництві, у ковбасному і консервному. На хімічному комбінаті субрахунками можуть бути: виробництво добрив, лакофарбових виробів, сірчаної кислоти тощо.

Аналітичний облік витрат може бути організовано як у цілому по виробництву, так і за видами продукції, що випускається, виконаними роботами, наданими послугами. Об'єкти аналітичного обліку виробничих витрат залежать від обраного методу обліку та калькуляції собівартості продукції.

**Допоміжні виробництва** – це виробництва, які обслуговують основне виробництво та інші види діяльності шляхом надання послуг, виконання робіт.

До допоміжних виробництв відносять вантажний автотранспорт, ремонтні майстерні, енергетичний цех, цех з водопостачання, газо- і тепlopостачання. На таких підприємствах у структурі 23 рахунку «Виробництво» слід виділити субрахунок «Допоміжні виробництва», а конкретними об'єктами обліку витрат, тобто аналітичними рахунками, будуть зазначені види допоміжних виробництв.

Окремі види допоміжних виробництв на інших підприємствах є основним виробництвом. Наприклад, на автотранспортному підприємстві надання транспортних послуг іншим підприємствам є основним виробництвом. Цей приклад ще раз доводить, що структура рахунку 23 «Виробництво» не може бути єдиною для всіх підприємств, і на кожному підприємстві вона розробляється з урахуванням специфіки його діяльності.

**Підсобне виробництво** – це ділянки (цехи) виробничого підприємства, що переробляють відходи основного виробництва або випускають продукцію, яка не відповідає основній спеціалізації певного підприємства.

Підприємства організовують підсобне виробництво виходячи з можливості отримання економічних вигод. Наприклад, комбінат хлібопродуктів бачить вигоду в створенні підсобного сільського господарства. Використовуючи відходи сортування зерна та борошномельного виробництва, хлібокомбінат орендує землю й займається рослинництвом і тваринництвом. Для організації обліку витрат необхідний субрахунок «Підсобне виробництво» з відкриттям аналітичних рахунків: за рослинами (групами рослин) – у рослинництві, у тваринництві – за видами і групами тварин.

До **обслуговуючих виробництв** і господарств відносяться виробництва, що сприяють нормальній діяльності основних і допоміжних виробництв (ЖЕГ, бази відпочинку, пансіонати тощо).

Витрати, які пов'язані зі здійсненням діяльності обслуговуючих виробництв, не включаються у собівартість продукції, а здійснюються за рахунок прибутку підприємств. Для обліку таких витрат призначений рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності». У типовому плані рахунків відсутні субрахунки до цього рахунка. Тому перелік субрахунків і об'єктів аналітичного обліку підприємство встановлює самостійно виходячи з особливостей технології виробництва.

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» здійснюється за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції,

що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності. Крім того, для кожного цеху основного і допоміжного виробництв можуть бути відкриті додаткові субрахунки або організовано відповідний аналітичний облік.

Отже, рахунок 23 «Виробництво» може мати ряд субрахунків з відкриттям до кожного з кількох аналітичних рахунків (приклад наведено в табл. 13.1).

Таблиця 13.1. Структура рахунку 23 «Виробництво» хімічного комбінату

Субрахунки		Аналітичні рахунки	
шифр	найменування	шифр	найменування
231	Виробництво мінеральних добрив	2311	Калієва сіль
		2312	Суперфосфат
		і т.д.	за видами добрив
232	Виробництво сірчаної кислоти	-	-
233	Виробництво мийних засобів	2331	Пральна паста
		2331	Пральний порошок
		і т.д.	за видами мийних засобів
234	Допоміжні виробництва	2341	Вантажний автотранспорт
		2342	Ремонтні майстерні
		2343	Електроцех
		і т.д.	за видами допоміжних виробництв

### 13.3. Порядок формування виробничої собівартості

**Виробнича собівартість** – це виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції, виконані роботи та надані послуги.

Номенклатура статей витрат залежить від галузі економіки та технології виробництва. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

Підприємство самостійно визначає в наказі про облікову політику перелік витрат, що включаються до виробничої собівартості.

Порядок формування виробничої собівартості та склад витрат, що її формують, наведено в П(С)БО 16 «Витрати». До **виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)** включаються (рис. 3.1):

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



Рис. 13.1. Порядок формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

При визначенні виробничої собівартості варто пам'ятати, що прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва. Також виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

**Запам'ятайте!** При визначенні виробничої собівартості вираховується вартість зворотних відходів та вартість супутньої продукції.

*Зворотні відходи* – це залишки сировини, матеріалів і напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва продукції, робіт, послуг, та втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу і через це їх використання може призвести до підвищення виробничих витрат або зовсім не застосовуються за призначенням.

*Супутня продукція* – це продукція, яка виробляється одночасно з основною в єдиному технологічному процесі, відповідає стандартам і технічним умовам та призначається для подальшої переробки й відпуску стороннім організаціям.

#### **13.4. Відображення в обліку виробничих витрат**

Облік витрат, пов'язаних з виробництвом готової продукції, здійснюється на активному калькуляційному рахунку 23 «Виробництво», який призначено для накопичення витрат виробництва і визначення фактичної (виробничої) собівартості готової продукції (робіт, послуг.) За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні,

трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом – вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Типова кореспонденція з відображення в обліку виробничих витрат наведена в табл. 13.2.

Таблиця 13.2 - Відображення в обліку виробничих витрат

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Витрачена сировина, матеріали, покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби	23	20
2	Нарахована основна та додаткова заробітна плата виробничим робітникам	23	66
3	Проведені відрахування на соціальні заходи від суми нарахованої заробітної плати виробничим робітникам	23	65
4	Нарахована амортизація матеріальних необоротних активів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат	23	13
5	Списані втрати від технічно неминучого браку	23	24
6	Віднесена на собівартість продукції, робіт, послуг частка загальновиробничих витрат	23	91

У типовому плані рахунків до рахунку 23 «Виробництво» перелік субрахунків не встановлено, оскільки об'єкти обліку витрат підприємство встановлює самостійно залежно від виду виробництва, особливостей технологічного процесу, асортименту продукції, що випускається.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» під *об'єктом витрат* розуміють продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які вимагають визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

У бухгалтерській практиці *об'єкти витрат* – це перелік субрахунків і аналітичних рахунків, на яких враховуються витрати в певних межах.

Розглянемо на прикладі порядок відображення в обліку виробничих витрат.

**Приклад 1.** Хлібопекарня для виробництва хліба має такі витрати: сировина (борошно, сіль, цукор, яйця та ін.) – 5000 грн; заробітна плата пекарям – 2000 грн; нарахування до Пенсійного фонду – 700 грн; амортизація виробничого обладнання – 50 грн; загальновиробничі витрати – 250 грн. Необхідно відобразити зазначені витрати в обліку, визначити виробничу собівартість готової продукції та оприбуткувати хліб.

Відображення господарських операцій в обліку подано в табл. 13.3.

Таблиця 13.3. Розв'язання практичної ситуації до прикладу 1

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Використано сировину для виробництва	23	201	5000
2	Нараховано заробітну плату пекарям	23	66	2000
3	Проведено відрахування до Пенсійного фонду	23	65	700
3	Нараховано амортизацію виробничого обладнання (піч)	23	13	50
4	Списано на виробництво суму загальновиробничих витрат	23	91	250
7	Оприбутковано на склад партію готової продукції (хліб) у сумі фактичних витрат на виробництво (за виробничою собівартістю)	26	23	8000

### **13.5. Загальновиробничі витрати: склад, порядок розподілу та відображення в обліку**

Склад та порядок розподілу загальновиробничих витрат регулюється П(С)БО 16 «Витрати». Так, відповідно до П(С)БО 16 до складу загальновиробничих витрат відносять:

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

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

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

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

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

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

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

9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової

продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

По закінченні місяця всі загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами обліку.

Відповідно до ПСБО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні.

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

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

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Розподіл постійних загальновиробничих витрат за нормальною потужністю необхідний для того, щоб сума таких витрат, яка перевищує норматив, не включалася до собівартості запасів. У зв'язку з цим нерозподілена сума таких витрат виникне, якщо рівень виробництва у звітному періоді менше, ніж за нормальної потужності. У такому разі загальна сума постійних витрат не зміниться, а обсяг виробленої продукції зменшиться, тому питома вага постійних загальновиробничих витрат на одиницю продукції буде вищою від звичайної, що призведе до завищення

вартості запасів (до включення до собівартості понаднормативних витрат). Тобто постійні загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості повністю тільки в тому разі, якщо фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність.

**Нормальна виробнича потужність** – це очікуваний середній обсяг діяльності (очікуваний рівень виробництва), якого можна досягти за звичайних умов роботи підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Величина нормальної виробничої потужності визначається підприємством самостійно і відображається в його обліковій політиці. Розрахунок нормальної виробничої потужності залежить від прийнятої на підприємстві бази розподілу. Наприклад, якщо базою є зарплата робітників виробництва, то визначається її середній рівень протягом кількох років. Нормальною виробничою потужністю при цьому буде обсяг діяльності, за якого фонд оплати праці становить розраховану середню величину.

Отже, для визначення суми розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат необхідно:

1. Обрати базу розподілу загальновиробничих витрат (зарплата, обсяги виробництва, прямі матеріальні витрати тощо).
2. Визначити нормальну потужність виробництва.
3. Визначити фактичну потужність виробництва за звітний період.
4. Визначити фактичний загальний розмір загальновиробничих витрат за звітний період, у т.ч. постійних і змінних.
5. Визначити норматив розподілу змінних і постійних витрат.
6. Порівняти фактичну потужність з нормативною. Розраховану норму постійних фактичних витрат звітного періоду порівнюємо із сумою постійних фактичних витрат звітного періоду.

7. Зробити розподіл загальновиробничих витрат. Постійні фактичні витрати, що не перевищують розрахованої норми, вважаються розподіленими витратами і включаються до виробничої собівартості, а залишок є нерозподіленими постійними витратами.

Суми змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат включаються до виробничої собівартості та розподіляються між окремими видами продукції пропорційно обраній **базі розподілу** за розрахованими коефіцієнтами. Basis розподілу можуть бути: години праці, заробітна плата, обсяги діяльності, прямі витрати і т. ін. База розподілу визначається обліковою політикою підприємства.

**Запам'ятайте!** Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Для обліку загальновиробничих витрат згідно з Інструкцією №291 призначений рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» здійснюється облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Сальдо цей рахунок не має. Типова кореспонденція з відображення в обліку загальновиробничих витрат наведена в табл. 13.4.

Таблиця 13.4. Відображення в обліку загальновиробничих витрат

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Списано виробничі запаси, МШП на витрати з обслуговування виробництва	91	20,22
2	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення	91	13
3	Нараховано заробітну плату працівникам цеху	91	66
4	Здійснено відрахування на соціальне страхування згідно з чинним законодавством	91	65
5	Проведено ремонт цехового обладнання господарським способом (списано матеріали, запчастини на ремонт, нараховано зарплату працівникам, які здійснюють ремонт, тощо)	91	20, 661, 65 тощо
6	Нараховано витрати, пов'язані з енергопостачанням технологічного процесу	91	685
7	Відображено суму ПДВ, включену до вартості електроенергії	641	685
8	Нараховано операційну оренду основних засобів загальновиробничого призначення	91	685
9	Відображено суму ПДВ, включену до вартості послуг	641	685
10	Затверджена сума витрат на відрядження персоналу цехів та дільниць	91	372
11	Списано фактичну суму змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	23	91
12	Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат	90	91

Розглянемо на умовному прикладі порядок розподілу загальновиробничих витрат за обраною базою розподілу.

**Приклад 2.** На підприємстві здійснюється два види виробництва: випічка хліба та виготовлення напівфабрикатів. Необхідно розподілити між двома видами виробництва суму загальновиробничих витрат (6000 грн) відповідно до обраної бази розподілу – прямі матеріальні витрати (для випічки хліба використано сировини на суму 5000 грн, для виробництва напівфабрикатів – 3000 грн).

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат наведено в табл. 13.5.

Таблиця 13.5. Розподіл загальновиробничих витрат

Вид виробництва	База розподілу (прямі матеріальні витрати)	Сума загальновиробничих витрат	Коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат
231 «Виробництво хліба»	5000	3720 (6000x0,62)	0,62 (5000/8000)
232 «Виробництво напівфабрикатів»	3000	2280 (6000x0,38)	0,38 (3000/8000)
Разом:	8000	6000	1

Відображення господарських операцій в обліку подано в табл. 13.6.

Таблиця 13.6. Розв'язання практичної ситуації по прикладу 2

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Списано на виробництво хлібу суму загальновиробничих витрат	231	91	3720
2	Списано на виробництво напівфабрикатів суму загальновиробничих витрат	232	91	2280

### 13.6. Облік готової продукції

Результатом виробничого процесу є готова продукція, фактична собівартість якої знаходить відображення по дебету рахунку 26 «Готова продукція».

Рахунок 26 «Готова продукція» призначено для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства.

За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю.

За кредитом рахунку 26 «Готова продукція» відображається списання готової продукції при її вибутті з відображенням собівартість реалізованої готової продукції, що визначається за методами оцінки вибуття запасів.

Аналітичний облік готової продукції ведеться за її видами.

**Готова продукція** – це продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам. Вона може бути основною, супутньою і побічною.

**Основною** вважається продукція, для отримання якої здійснюється дане виробництво.

**Побічна продукція** – це продукція, яка іноді утворюється в комплексних виробництвах при виробництві основної і на відміну від супутньої не потребує додаткових витрат. Види продукції є об'єктами калькуляції.

Під **об'єктом калькуляції** слід розуміти окремий вид або групу однорідної продукції, вид роботи і послуг, за якими необхідно обчислити собівартість їх виробництва.

Обґрунтована номенклатура об'єктів калькуляції є неодмінною умовою достовірності калькуляції, забезпечує необхідну інформацію про собівартість продукції.

### **Контрольні запитання**

1. Дайте визначення процесу виробництва. Сформулюйте завдання обліку цього процесу.
1. Що розуміють під об'єктом витрат? Від яких чинників залежить перелік об'єктів витрат у процесі виробництва?
2. Які виробництва належать до основного, допоміжного і підсобного?
3. Від чого залежить структура рахунку 23 «Виробництво»?
4. Що означає принцип бухгалтерського обліку «історична (фактична) собівартість»?
5. Які основні кореспонденції рахунків складаються по обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг)?

6. Дайте визначення понять «основна продукція», «супутня продукція», «побічна продукція» та наведіть їх приклади.
7. У чому полягають відмінності в змісті понять «об'єкт витрат» і «об'єкт калькуляції»?
8. Які одиниці називаються калькуляційними? Наведіть їх приклади.
9. Наведіть характеристику порядку формування виробничої собівартості продукції.
10. Що входить до складу загальновиробничих витрат?
11. Охарактеризуйте порядок розподілу загальновиробничих витрат.
12. Як відображаються в обліку загальновиробничі витрати?
13. Наведіть типові кореспонденції з обліку готової продукції.

## ТЕМА 14

### ОБЛІК ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАННЯ РОБІТ І ПОСЛУГ

14.1. Характеристика процесу реалізації та завдання обліку

14.2. Формування та відображення в обліку собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

14.3. Відображення в обліку виручки від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг)

#### 14.1. Характеристика процесу реалізації та завдання обліку

*Процес реалізації* – це сукупність операцій, пов'язаних з реалізацією готової продукції, товарів, виконаних робіт і послуг, з визначенням фінансових результатів від основної діяльності підприємства.

В економічній літературі під терміном «реалізація» прийнято розуміти продаж, тобто передачу права власності в обмін на гроші, матеріальні (нематеріальні) цінності, а також роботи, послуги по договорах купівлі-продажу, постачання тощо. Загальноживане поняття продажу, яке використовується для цілей оподаткування, містить: передачу права власності в обмін на корпоративне право або інше право на одержання доходу за установчими договорами (договорами про створення підприємства); передачу і повернення активів за договорами позики, за договором застави, у разі невиконання заставником зобов'язань, забезпечених заставою, за договором фінансового лізингу і навіть безоплатну передачу за договорами дарування (благодійна діяльність).

Процес реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) може розпочинатися в одному звітному періоді (купівля товарів), а

завершуватися в іншому, тому важливо для визначення результату діяльності застосовувати принцип нарахування та відповідності. Зіставлення доходу від реалізації, який оцінюється за справедливою вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг), із собівартістю їх реалізації дає можливість визначити валовий прибуток (збиток) та фінансовий результат діяльності підприємства.

Завдання обліку:

- визначення обсягу реалізації і контроль за виконанням плану реалізації;
- своєчасне і повне відображення доходів;
- повне і своєчасне виявлення витрат на збут;
- визначення фінансового результату від основної діяльності.

Операції, пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частину доходу є основною діяльністю.

## **14.2. Формування та відображення в обліку собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)**

*Собівартість реалізації* складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та понаднормативних виробничих витрат.

Схематично порядок формування собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) подано на рис. 14.1.



Рис. 14.1. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) відображається за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» і кредиту рахунків 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 91 «Загальновиробничі витрати».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Типова кореспонденція за рахунком 90 «Собівартість реалізації» подана в табл. 14.1.

Таблиця 14.1. Типова кореспонденція за рахунком 90 «Собівартість реалізації»

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Відображення собівартості реалізованих товарів готової продукції, робіт, послуг	90	23,26,28,27
2	Відображення повернення товарів, готової продукції (червоним сторно)	90	26,28
3	Відображення включення в собівартість реалізації нерозподілених постійних загальновиробничих витрат	90	91
4	Списано собівартість реалізації на фінансовий результат	79	90

### **14.3. Відображення в обліку виручки від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг)**

У процесі реалізації увага бухгалтера має бути зосереджена на правильності відображення доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Одним із принципів ведення бухгалтерського обліку є принцип нарахування, сутність якого полягає в тому, що доходи відображаються в обліку і у фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження й сплати грошових коштів. Це означає, що в бухгалтерському обліку дохід відображається в момент відвантаження продукції або товарів, у момент надання послуг і передачі виконаних робіт покупцям і замовникам.

Слід розрізняти поняття «дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» та «чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)».

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

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

При визнанні доходу (виручки) реалізації необхідно пам'ятати, що є певні особливості визнання доходу від реалізації продукції (товарів або інших активів) та визнання доходу від надання послуг.

П(С)БО 15 «Дохід» містить такі **умови визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, інших активів):**

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

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

- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

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

У разі якщо здійснюється обмін активами, що мають подібне призначення та однакову справедливу вартість, дохід не визнається.

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

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

- можливості достовірної оцінки доходу;

- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;

- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

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

При цьому національними стандартами передбачено такі **способи оцінки ступеня завершеності операції** з надання послуг:

- вивчення виконаної роботи;

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

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

Для обліку виручки від реалізації товарів, робіт, послуг призначено рахунок 70 «Дохід від реалізації». Нарахування (визнання) доходу відображається за кредитом даного рахунку, а списання на фінансовий результат – за дебетом рахунку 70 «Дохід від реалізації». Зазначений рахунок має кілька субрахунків. Для обліку доходу від реалізації готової продукції і товарів передбачені субрахунки 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та 702 «Дохід від реалізації товарів відповідно. Для обліку виручки від наданих послуг і виконаних робіт передбачено субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Типова кореспонденція за рахунком 70 «Дохід від реалізації» подана в табл. 14.2.

Таблиця 14.2. Типова кореспонденція за рахунком 70 «Дохід від реалізації»

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Відображення виручки від реалізації товарів, готової продукції, робіт, послуг	361	70
2	Відображення податкового зобов'язання з ПДВ	70	641
3	Списано доходи від реалізації на фінансові результати	70	79

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається з використанням відпускних (реалізаційних) цін з урахуванням суми ПДВ. На суму доходу в підприємства виникає дебіторська заборгованість. Отже, визнаючи дохід, суму виручки необхідно відобразити по дебету рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» і кредиту рахунку 70 «Дохід від реалізації». При цьому податкове зобов'язання у складі виручки підлягає нарахуванню до бюджету і зменшує дохід підприємства, що повинно бути відображено за дебетом рахунку 70 «Дохід від реалізації» і за кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». Після таких записів кредитове сальдо по рахунку 70 «Дохід від реалізації» становить собою чистий дохід від реалізації.

Розглянемо порядок відображення в обліку реалізації готової продукції на прикладі.

**Приклад 1.** Підприємством реалізована готова продукція собівартість якої становила 2500 тис. грн. Виручка від реалізації готової продукція – 3600 тис. грн з ПДВ. Оплата рахунку покупцями здійснена шляхом перерахування коштів на поточний рахунок. Порядок відображення даних операцій в обліку наведено в табл. 14.3.

Таблиця 14.3. Розв'язання практичної ситуації до прикладу 1

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Відображено собівартість реалізованої продукції	90	26	2500
2	Відображено виручку від реалізації товарів	361	701	3600
3	Зменшено дохід на суму ПДВ	701	641	600
3	Списано доходи від реалізації на фінансові результати	70	79	3000
4	Списано собівартість реалізації на фінансові результати	79	90	2500

### Контрольні запитання

1. Дайте визначення процесу реалізації. Сформулюйте завдання обліку цього процесу.
2. Як визначається дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)?
3. У чому полягає сутність принципу нарахування в процесі реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)?
4. Які кореспонденції складаються при визнанні доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)?
5. У чому полягає сутність принципу «відповідність доходів і витрат»?
6. Дайте поняття собівартості реалізації. Які витрати включаються в собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)?

## ТЕМА 15

### ВИЗНАЧЕННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

- 15.1. Визначення та визнання витрат
- 15.2. Склад витрат
- 15.3. Відображення витрат в обліку
- 15.4. Визначення та визнання доходів
- 15.5. Класифікація доходів
- 15.6. Відображення доходів в обліку
- 15.7. Порядок визначення та відображення в обліку фінансових результатів

#### 15.1. Визначення та визнання витрат

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **витрати** – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати».

П(С)БО 16 формулює такі ознаки щодо **визнання витрат** звітного періоду:

- зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками);
- можливість достовірної оцінки витрат.

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

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам визнання витрат звітного періоду;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- балансова вартість валюти.

## 15.2. Склад витрат

У загальній структурі витрат діяльності (рис. 15.1) більшості підприємств найбільшу питому вагу становить собівартість реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг).

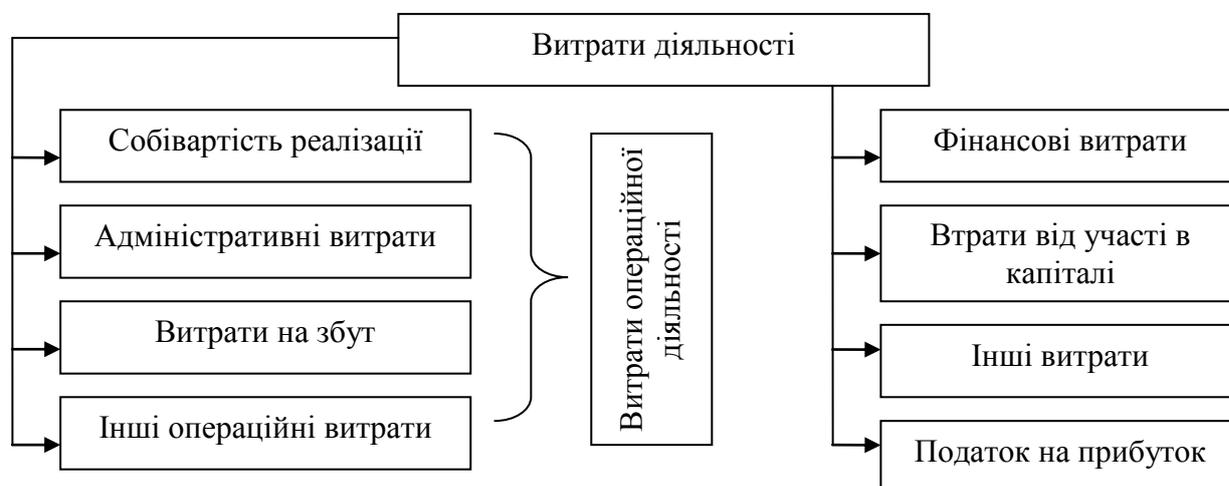


Рис. 15.1. Класифікація витрат діяльності відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»

Отже, крім собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт послуг), до складу витрат операційної діяльності також належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

**Адміністративні витрати** – це загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

П(С)БО 16 «Витрати» подає такий перелік адміністративних витрат:

- витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші витрати загальногосподарського призначення.

**Витрати на збут** – це витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

До складу витрат на збут включаються наступні витрати:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;

- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До *інших операційних витрат* відносять:

- витрати на дослідження та розробки при створенні нематеріальних активів;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці;
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

**Фінансові витрати** – це витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями.

**Витрати від участі в капіталі** – це збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

**Інші витрати** – це витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Визнання витратами податків на прибуток здійснюється згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

### 15.3. Відображення витрат в обліку

Для відображення витрат в обліку передбачено рахунки класу 9 «Витрати діяльності», які є активними і тимчасовими рахунками, тобто вони не мають залишків (сальдо) і закриваються в кінці кожного звітного періоду.

**Запам'ятайте!** За дебетом рахунків 9-го класу відображається нарахування (визнання, збільшення) витрат, за кредитом – списання суми витрат.

Усі витрати (крім загальновиробничих) у кінці звітного періоду списуються на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» за кредитом списується на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Розглянемо порядок відображення в обліку витрат операційної діяльності, до складу яких, крім собівартості реалізації, також входять адміністративні витрати, витрат на збут та інші операційні витрати.

Рахунок 92 «Адміністративні витрати» використовується для відображення загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та

обслуговуванням підприємства. Наведемо основні господарські операції з обліку адміністративних витрат і відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 15.1).

Таблиця 15.1. Відображення в обліку адміністративних витрат

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Сплачені послуги банку з обробки платіжно-розрахункових документів	92	31
2	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу (керівникам, працівникам бухгалтерії і т.д.)	92	66
3	Відрахування на соціальні заходи із заробітної плати адміністративного персоналу	92	65
4	Нарахована амортизація по необоротних активах загальногосподарського призначення	92	13
5	Списані витрачені виробничі запаси на утримання і поточний ремонт об'єктів адміністративного призначення	92	20
6	Віднесені на фінансовий результат адміністративні витрати за звітний період	79	92

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. Зміст господарських операцій з обліку витрат на збут та їх відображення на бухгалтерських рахунках наведено в табл. 15.2.

Таблиця 15.2. Відображення в обліку витрат на збут

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Нарахована заробітна плата працівникам відділу збуту товарів, продавцям, торговим агентам і т. п.	93	66
2	Відрахування на соціальні заходи від нарахованої заробітної плати працівникам відділу збуту	93	65
3	Нарахована амортизація основних засобів і нематеріальних активів, використаних в операціях збуту	93	13
4	Списані використані пакувальні та інші матеріали для затарювання готової продукції і товарів	93	20
5	Сплачені витрати на збут з каси, з поточних рахунків банку	93	30,31
6	Віднесена на фінансовий результат сума витрат на збут	79	93

До інших операційних витрат відносять витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, собівартість реалізованих виробничих запасів, сумнівні і безнадійні борги, визнані штрафи, пені, неустойки і т.д. Ці витрати протягом звітного періоду відносяться в дебет рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». По закінченні звітного періоду загальна сума цих витрат відноситься на фінансові результати операційної діяльності підприємства.

Зміст господарських операцій з обліку інших операційних витрат та їх відображення на бухгалтерських рахунках наведено в табл. 15.3.

Таблиця 15.3. Відображення в обліку інших операційних витрат

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Відображено витрати на дослідження і розробку при створенні нематеріального активу	941	685
2	Відображено собівартість реалізованої іноземної валюти	942	334
3	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20
4	Здійснено відрахування до резерву сумнівних боргів	944	38
5	Відображено негативну курсову різницю	945	334
6	Віднесено на витрати знецінення запасів	946	20
7	Віднесено на витрати виявлено нестачу товарів	947	28
8	Віднесено на витрати визнану суму штрафу	948	685

#### 15.4. Визначення та визнання доходів

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **доходи** – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід».

П(С)БО 15 містить такі ознаки щодо **визнання доходів** звітного періоду:

- збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства);

- можливість достовірної оцінки доходу.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;

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

- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

- надходження, що належать іншим особам;

- надходження від первинного розміщення цінних паперів;

- сума балансової вартості валюти.

### **15.5. Класифікація доходів**

Відповідно до П(С)БО 15 визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

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

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

- інші операційні доходи;

- фінансові доходи;

- інші доходи.

**Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)** – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або

послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

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

**Інші операційні доходи** – це інші доходи від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

До складу інших операційних доходів відносять:

- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційних курсових різниць;
- відшкодування раніше списаних активів;
- дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках;
- дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

**Фінансові доходи** – це дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

Щодо визнання доходу у вигляді процентів, роялті та дивідендів, то П(С)БО 15 висуваються такі вимоги:

- імовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;
- дохід може бути достовірно оцінений.

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

## 15.6. Відображення доходів в обліку

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». Рахунки доходів є пасивними і тимчасовими рахунками, тобто вони не мають залишків (сальдо) і закриваються в кінці кожного звітного періоду. На рахунках цього класу, крім рахунку 76 «Страхові платежі», протягом звітного періоду за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що віднесені до ціни продажу, за дебетом відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), а також віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

**Запам'ятайте!** За кредитом рахунків 7-го класу відображається нарахування (визнання, збільшення) доходів разом із сумою непрямих податків, за дебетом – списання суми податків, а також списання доходів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Найбільш вагому частину в складі доходів більшості підприємств становлять доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Разом з доходом від реалізації в операційній діяльності підприємства виникає інший операційний дохід: від реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів, курсової різниці, від списання кредиторської заборгованості і т. п. Такий дохід відображається по кредиту рахунку 71 «Інший операційний дохід».

Типову кореспонденцію рахунків по обліку інших операційних доходів подано в табл. 15.4.

Таблиця 15.4. Відображення в обліку інших операційних доходів

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Відображене перевищення в кінці року вартості поточних біологічних активів над сумою фактичних витрат на їх виробництво, визнаних протягом року	23	710
2	Відображено дохід від реалізації іноземної валюти	311	711
3	Відображено доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо)	30, 31, 36, 37	712
4	Відображено доходи від операційної оренди активів	30, 31, 37	713
5	Відображено дохід від операційної курсової різниці	30, 31, 36, 37	714
6	Відображено штрафи, пені, неустойки, які визнані боржником підприємства або щодо яких одержані позитивні рішення суду	36, 37, 68	715
7	Відображено суму відшкодувань підприємству вартості раніше списаних активів	10, 11, 12, 20, 22, 28, 30, 31	716
8	Відображено доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу після закінчення строку позовної давності	50, 51, 60, 62, 63, 68	717
9	Відображено дохід від безоплатно одержаних активів	20, 22, 28, 30, 31, 48	718
10	Відображено доходи за результатами проведених інвентаризацій оборотних і необоротних активів підприємств	10, 11, 12, 20, 22, 26, 28, 30, 31	719
11	Відображено суму податків та платежів, отриманих у складі іншого операційного доходу	71	64
12	Списано інший операційний дохід на фінансові результати	71	79

Дохід від фінансової і інвестиційної діяльності знаходить відображення протягом звітного періоду за кредитом рахунків: 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи».

### 15.7. Порядок визначення та відображення в обліку фінансових результатів

Відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в

бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

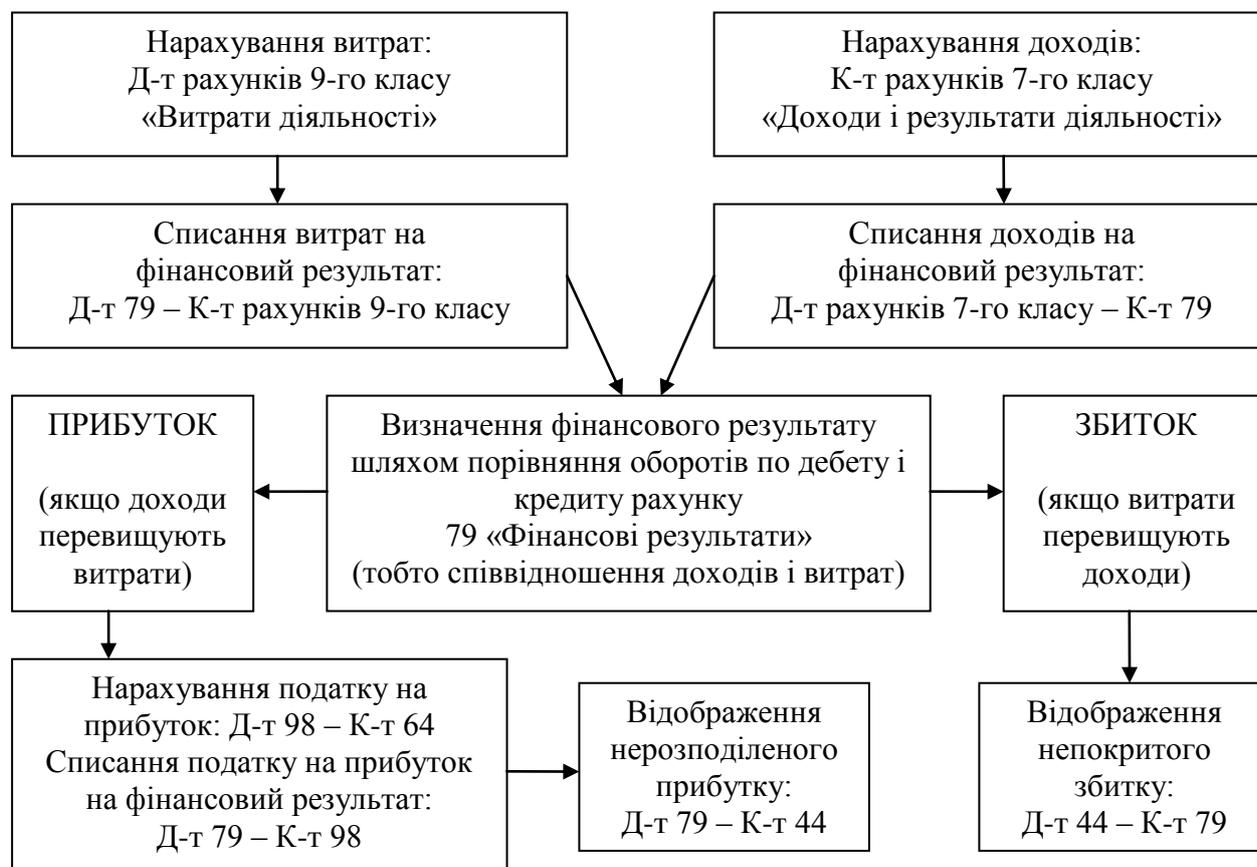


Рис. 15.2. Порядок визначення та обліку фінансових результатів діяльності підприємства

Отже, механізм формування фінансових результатів полягає в тому, що протягом звітного періоду витрати діяльності накопичуються за дебетом рахунків 9 класу «Витрати діяльності», а доходи – за кредитом рахунків 7 класу «Доходи і результати діяльності» (за винятком рахунку 79 «Фінансові результати»). По закінченні звітного періоду кожний рахунок витрат і доходів «закривається» в повній сумі шляхом перенесення суми витрат у дебет рахунку 79 «Фінансові результати», суми доходів – у кредит рахунку 79 «Фінансові результати» (рис. 15.2). Шляхом порівняння доходів з витратами (обороту по кредиту і дебету рахунку 79) визначається фінансовий результат як за окремими видами діяльності, так і в цілому по підприємству.

### **Контрольні запитання**

1. Які критерії визнання витрат?
2. Наведіть характеристику рахунків 9-го класу.
3. Які витрати належать до адміністративних витрат і як вони відображаються в обліку?
4. Що розуміють під витратами на збут і як вони відображаються в обліку?
5. Наведіть характеристику рахунків 7-го класу.
6. Які критерії визнання доходів?
7. Які розрізняють види доходів?
8. У чому полягає механізм формування фінансових результатів?
9. Як відображаються в обліку фінансові результати?

## ТЕМА 16

### ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 16.1. Поняття та класифікація бухгалтерської звітності
- 16.2. Характеристика форм фінансової звітності
- 16.3. Якісні характеристики фінансової звітності підприємства
- 16.4. Основи підготовки та складання фінансової звітності
- 16.5. Відповідальність за складання та подання фінансової звітності.  
Терміни зберігання фінансової звітності
- 16.6. Особливості переходу українських підприємств до складання звітності за міжнародними стандартами

#### **16.1. Поняття та класифікація бухгалтерської звітності**

Завершальним етапом облікового процесу є звітність, складена на основі даних оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку. Звітність узагальнює і систематизує інформацію про діяльність підприємства, яка необхідна всім зацікавленим особам для прийняття ефективних економічних рішень.

Бухгалтерська звітність становить собою систему взаємозалежних показників, що характеризують підсумки господарсько-фінансової діяльності підприємства за минулий звітний період. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *бухгалтерська звітність* – це звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Як економічна категорія бухгалтерська звітність є найважливішим джерелом інформації про виробничу і господарсько-фінансову діяльність підприємства. У той самий час бухгалтерська звітність – це елемент методу бухгалтерського обліку, сутність якого полягає в узагальненні та наданні інформації про результати діяльності підприємства.

Значення бухгалтерської звітності полягає в тому, що вона є найважливішим інструментом управління. Ґрунтуючись на даних бухгалтерського обліку, вона відображає та дає можливість оцінити результати діяльності за звітний період, окреслити шляхи підвищення ефективності господарювання, приймати адекватні управлінські рішення.

Метою складання звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Склад і структура звітності підприємства залежить від інформаційних потреб користувачів, від строку та періодичності подання, від видів обліку та ступеня узагальнення інформації (рис. 16.1).

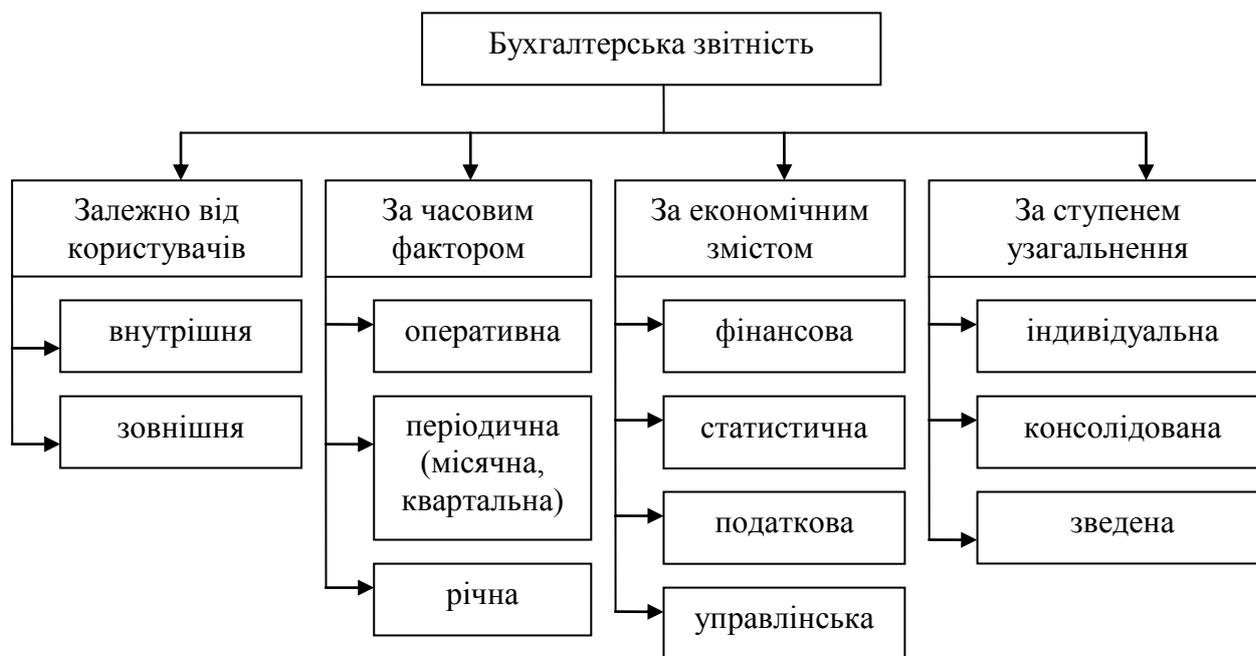


Рис. 16.1. Класифікація бухгалтерської звітності

Залежно від інформаційних потреб користувачів розрізняють зовнішню і внутрішню звітність.

**Зовнішня звітність** передається органам управління підприємством, податковим, статистичним, іншим органам, а також іншим визначеним законодавством зовнішнім користувачам.

**Внутрішня звітність** складається для передачі керівництву з метою прийняття на її основі управлінських рішень та для планування подальшої діяльності підприємства. Обсяг, показники, періодичність та форма подання внутрішньої звітності регламентуються внутрішніми нормативними документами та оперативними, тактичними і стратегічними потребами підприємства.

Залежно від часового фактору (строків і періодичності подання) звітність може бути оперативною, періодичною та річною.

**Оперативна звітність** подається і складається на вимогу на основі оперативних даних.

**Періодична (поточна) звітність** складається регулярно через певні проміжки часу (місячна і квартальна звітність). Вона відображає результати виробничої та господарсько-фінансової діяльності підприємства за місяць (квартал), а також наростаючим підсумком з початку року.

**Річна звітність** характеризує всі напрями господарської діяльності та фінансові результати роботи суб'єкта господарювання за рік.

За економічним змістом звітність поділяють на фінансову, статистичну, податкову та управлінську.

**Фінансова звітність** – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Фінансова звітність виконує такі функції:

- надання власникам і кредиторам інформації про поточне фінансове становище підприємства та ефективність його діяльності за звітний період;
- забезпечення інформацією для аналізу та прийняття управлінських рішень;
- здійснення планування основних показників діяльності підприємства на майбутні роки.

**Статистична звітність** – це звітність, яку складають і подають усі суб'єкти господарювання до органів державної статистики для оцінки стану та розвитку економіки держави й планування макроекономічних показників.

Згідно із Законом України «Про державну статистику» всі юридичні особи та особи, які займаються підприємницькою діяльністю, надають дані, необхідні для проведення державних статистичних спостережень. Кожне підприємство на основі даних бухгалтерського обліку готує статистичні дані, які повинні бути достовірними та в повному обсязі у визначені терміни подані в державні органи статистики. Статистична звітність належить до зовнішньої звітності підприємства. Її призначення – моніторинг господарських процесів у часі та просторі з метою аналізу й прийняття управлінських рішень. Форми статистичної звітності розробляє Державна служба статистики України. Показники цих форм використовуються органами статистики для складання зведених статистичних звітів, збірників, оглядів соціально-економічного стану регіонів і держави в цілому, для проведення наукових досліджень економічного розвитку України.

**Податкова звітність** – це звітність про нарахування та сплату суб'єктами господарської діяльності й фізичними особами податків та зборів, визначених законодавством України. Вона представлена податковими деклараціями, розрахунками, звітами, які надаються платниками податків у контролюючий орган у строки, визначені податковим законодавством.

**Управлінська (внутрішня) звітність** – це система взаємозалежних економічних показників, що характеризує результати діяльності окремих підрозділів підприємства за певний проміжок часу. Внутрішня звітність і система її показників є одним з основних інструментів системи контролю діяльності структурних підрозділів підприємства. Склад і зміст інформації внутрішньої звітності визначається керівництвом підприємства залежно

від мети і специфіки діяльності підрозділу та є комерційною таємницею. Отже, управлінська (внутрішня) звітність розрахована на внутрішніх користувачів, надає інформацію керівникам різних рівнів для прийняття рішень по виконанню короткострокових і довгострокових планів діяльності підприємства.

За ступенем узагальнення розрізняють індивідуальну, консолідовану та зведену звітність.

*Індивідуальна звітність* узагальнює інформацію про діяльність одного підприємства.

*Консолідована звітність* – це звітність, що відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

*Зведена звітність* – це звітність, яку складають міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління. Зведену фінансову звітність складають також об'єднання підприємств по всіх підприємствах, які входять до їх складу.

## **16.2. Характеристика форм фінансової звітності**

Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до її складання передбачені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Норми даного Положення необхідно використовувати при складанні фінансової звітності підприємства, організації та інших юридичних осіб всіх форм власності (крім банків і бюджетних організацій) і консолідованої фінансової звітності. Цим стандартом передбачені єдині для всіх підприємств форми (компоненти) фінансової звітності.

Призначення основних компонентів фінансової звітності наведено в табл. 16.1.

Таблиця 16.1. Призначення основних компонентів фінансової звітності

<b>Компоненти фінансової звітності</b>	<b>Зміст</b>	<b>Використання інформації</b>
Баланс (звіт про фінансовий стан)	Звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал	Оцінка структури ресурсів підприємства, його ліквідності та платоспроможності; прогнозування майбутніх потреб у позиках; оцінка і прогнозування змін в економічних ресурсах, які підприємство, імовірно, буде контролювати в майбутньому
Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)	Звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід	Оцінка і прогноз прибутковості діяльності підприємства, структури доходів і витрат
Звіт про рух грошових коштів	Звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності	Оцінка і прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства
Звіт про власний капітал	Звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	Оцінка і прогноз у власному капіталі
Примітки	Сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними П(С)БО або МСФЗ.	Оцінка і прогноз: облікової політики; ризиків або непевності, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання діяльності підрозділів підприємства і т.п.

Порядок подання фінансової звітності, склад і зміст статей фінансової звітності, принципи підготовки фінансової звітності та вимоги

до визнання і розкриття її елементів, порядок змін у фінансових змінах визначаються такими нормативно-правовими актами:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»;
- П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»;
- П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»;
- П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами».

Для малих підприємств П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» встановлена скорочена фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати.

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначається відповідними положеннями (стандартами).

**Стаття** – це елемент фінансового звіту, який відповідає встановленим положеннями (стандартами).

Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо вона відповідає двом критеріям:

- 1) існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- 2) оцінка статті може бути достовірно визначена.

Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати додаткові статті (з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку до НП(С)БО 1). Додаткові статті додаються в разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Основними завданнями фінансової звітності є задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів у повній, правдивій та неупередженій інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Фінансова звітність супроводжується примітками, які є сукупністю показників та пояснень, що забезпечують деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншою інформацією, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами). Звітність використовується для оперативного управління господарською діяльністю підприємства і є базою для подальшого планування.

### **16.3. Якісні характеристики фінансової звітності підприємства**

Фінансова звітність є пакетом документів, що всебічно характеризує майновий стан та результати діяльності підприємства для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Фінансова звітність має дуже важливе значення при здійсненні контролю за досягненням виробничих і фінансових планів, порівняння показників діяльності різних підприємств та різних галузей, виявлення відхилень від планових показників та аналіз виявлених відхилень.

Аналізуючи діяльність суб'єкта господарювання, користувачі використовують звітність як основу для розрахунку показників, які характеризують його ліквідність, платоспроможність, майновий стан, ділову активність, фінансову стійкість та рентабельність.

Загальні вимоги до фінансової звітності викладені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та в НП(С)БО 1, їх узагальнену характеристику наведено в табл. 16.2.

Таблиця 16.2. Якісні характеристики фінансової звітності підприємства

Характеристика	Визначення	Пояснення
Зрозумілість	Однозначне тлумачення інформації користувачами за умови, що вони мають достатні знання й зацікавлені в сприйнятті цієї інформації	Наявність необхідних реквізитів, які дають можливість ідентифікувати підприємство, звітний період, одиницю виміру тощо, а також приміток до фінансових звітів, що роблять фінансову звітність більш зрозумілою користувачам
Доречність	Наявність інформації, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає можливість своєчасно оцінювати минулі, теперішні і майбутні події, підтвердити і скоригувати їх оцінки, зроблені в минулому	Структура фінансових звітів і приміток враховує використання інформації для ретроспективного і перспективного аналізу діяльності підприємства. Наприклад, поділ статей балансу на оборотні (поточні) і необоротні (довгострокові) передбачає їх використання для розрахунку показників ліквідності й платоспроможності. Додаткова інформація, необхідна для таких розрахунків, надається в примітках до відповідних статей балансу
Достовірність	Відсутність помилок і перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності	У процесі прийняття рішення про оцінку та відображення статей у фінансових звітах можуть виникати помилки і перекручення, правила їх виправлення наведені в П(С)БО 6
Зіставність	Забезпечення користувачам можливості порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств	Передумовою зіставлення є наведення відповідної інформації попереднього періоду і розкриття інформації про облікову політику та її зміни в примітках до фінансової звітності

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням єдиних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність.

## 16.4. Основи підготовки та складання фінансової звітності

Фінансова звітність має відображати наростаючим підсумком майнове та фінансове становище підприємства, результати господарської діяльності за звітний період (квартал, рік) і ґрунтуватися на даних синтетичного й аналітичного обліку. Особливістю фінансової звітності є відсутність будь-яких планових та нормативних показників.

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, містить:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- назву материнської (холдингової) компанії підприємства;
- середню кількість працівників підприємства протягом звітного періоду;
- дату затвердження фінансової звітності;
- повідомлення про складання фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності.

У рядках форм фінансової звітності, що не містять показників, ставиться прочерк. Виправлення в формах фінансових звітів не дозволяються. Фінансову звітність підписують керівник і головний бухгалтер підприємства.

Порядок складання фінансової звітності наведений на рис. 16.2.



Рис.16.2. Етапи складання фінансової звітності

Охарактеризуємо більш докладно окремі етапи.

Перед складанням фінансової звітності здійснюється така підготовча робота:

– часткова або повна інвентаризація активів і зобов'язань підприємства. Часткова інвентаризація здійснюється перед складанням квартальних звітів, повна – перед складанням річного звіту;

– на бухгалтерських рахунках відображаються інвентаризаційні різниці, чим забезпечується реальність показників звітності;

– перевіряється стан розрахунків й у визначеному порядку списується нереальна дебіторська заборгованість, а також кредиторська заборгованість, за якою минув строк позовної давності;

– у певній послідовності здійснюється закриття тимчасових рахунків класів: 7-го і 9-го класу; визначаються фінансові результати від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг і позареалізаційних операцій. При цьому уточнюється розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами;

– перевіряється повнота і правильність відображення в обліку господарських операцій, записів в облікових регістрах, Головній книзі; здійснюється звірення даних синтетичного і аналітичного обліку.

Після завершення всіх підготовчих заходів здійснюється безпосередньо заповнення форм фінансової звітності. При цьому необхідно враховувати таке:

- на підставі показників синтетичного і аналітичного обліку відповідно до норм П(С)БО заповнюються форми звітності, передбачені Міністерством фінансів України;

- крім форм, перевіряється відповідність вступного балансу за звітний період (на початок звітного року) заключному балансу за попередній рік (на кінець попереднього року). Якщо вступне сальдо по балансу змінюється, необхідно письмово пояснити причини таких змін;

- перевіряється зіставність одних і тих самих показників в різних формах звітності, відповідність їх даним облікових регістрів і статтям балансу.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність в Україні» аудиторська перевірка є обов'язковою для підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств – емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, визначених законодавством.

На VI етапі необхідно звернути увагу на порядок затвердження фінансової звітності (табл. 16.3).

Таблиця 16.3. Розгляд і затвердження річного звіту підприємства

Тип підприємства	Хто розглядає і затверджує звіт
Державні підприємства	Загальні збори трудового колективу, затверджує вищий орган управління
Акціонерні товариства, у т. ч. дочірні підприємства	Розглядається правлінням акціонерного товариства Затверджуються загальними зборами акціонерів
Товариства з обмеженою відповідальністю, у т. ч. дочірні підприємства	Збори учасників (засновників)
Приватні підприємства	Власник (засновник)
Спільні підприємства	Рада засновників

Звітним роком для всіх підприємств, установ, організацій є календарний рік (період з 1 січня по 31 грудня включно). Першим звітним роком для підприємств, установ, що створюються, вважається період з дати набуття прав юридичної особи по 31 грудня включно, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня, – по 31 грудня наступного року включно (крім створених шляхом реорганізації, на базі підрозділів підприємств і установ, а також на базі ліквідованих підприємств та установ). Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітнього року в складі балансу та звіту про фінансові

результати. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу (року). Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш ніж 12 місяців, але не більш ніж 15 місяців.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено цим Законом. Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства. Термін подання фінансової звітності підприємствами встановлюється Порядком Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 (табл. 16.4)

Таблиця 16.4. Порядок подання фінансової звітності

Суб'єкт подання звітності	Склад і форми фінансової звітності	Терміни подання	Кому надається звітність
<b>Річна звітність</b>			
Окрема юридична особа (крім суб'єктів малого підприємництва та іноземних представництв)	1. Баланс (звіт про фінансовий стан) (ф. № 1) 2. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (ф. № 2) 3. Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3 та ф. № 3-н) 4. Звіт про власний капітал (ф. № 4) 5. Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5) 6. Додаток до Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 6 «Інформація за сегментами») – у встановлених випадках	Не пізніше 28 лютого року, наступного за звітним	Органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам), а також згідно із законодавством – іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики. Розпорядники та одержувачі коштів державного бюджету подають фінансову звітність за встановленою формою органам Державної казначейської служби. Розпорядники та одержувачі коштів місцевих бюджетів подають фінансову звітність органам Державної казначейської служби та місцевим фінансовим органам. Платники податку на прибуток підприємств подають річну фінансову звітність до Міністерства доходів
Суб'єкт малого підприємництва та іноземні представництва	1. Баланс (ф. № 1-м) 2. Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м) (відповідно до П(С)БО 25)		

## Продовження таблиці 16.4

Суб'єкт подання звітності	Склад і форми фінансової звітності	Терміни подання	Кому надається звітність
Материнське підприємство	1. Консолідована фінансова звітність 2. Консолідований баланс (звіт про фінансовий стан) (ф. № 1-к) 3. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2-к) 4. Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3-к та ф. № 3-к) 5. Звіт про власний капітал (ф. № 4-к) 6. Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5-к) 7. Додаток до Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 6 «Інформація за сегментами») – у встановлених випадках	Визначається власником, але не пізніше 15 квітня року, наступного за звітним	Власникам (засновникам) підприємства відповідно до установчих документів
<b>Квартальна звітність</b>			
Окрема юридична особа (окрім суб'єктів малого підприємництва і іноземних представництв)	1. Баланс (звіт про фінансовий стан) (ф. № 1) 2. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (ф. № 2)	Не пізніше 25-го числа місяця, наступного за звітним кварталом	Органам управління; трудовим колективам; власникам (засновникам); органам державної статистики; іншим юридичним та фізичним особам Платники податку на прибуток подають органам державної податкової служби квартальну фінансову звітність (крім малих підприємств)
Суб'єкт малого підприємництва та іноземні представництва	1. Баланс (ф. № 1-м) 2. Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м)		
Материнське підприємство	1. Консолідований баланс (ф. № 1-к) 2. Консолідований Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (ф. № 2-к)	Визначається власником, але не пізніше 45 днів після звітного кварталу	Власникам (засновникам) підприємства відповідно до установчих документів

Публічні акціонерні товариства, підприємства – емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового

ринку, банки, страховики та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях. Емітенти цінних паперів зобов'язані розкривати інформацію відповідно до вимог, в обсязі та строки, встановлені законодавством.

Складену суб'єктом господарювання фінансова звітність слід зберігати протягом встановленого законодавством терміну. Для зберігання бухгалтерських документів на підприємстві має бути виділене спеціальне приміщення або оснащені закриті шафи під відповідальність осіб, уповноважених головним бухгалтером. Річна фінансова звітність зберігається на підприємстві постійно, квартальна – протягом трьох років.

#### **16.5. Відповідальність за складання та подання фінансової звітності. Терміни зберігання фінансової звітності**

Відповідальність за своєчасність подання звітності і якість її складання покладається на власника підприємства або посадову особу, що здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності покладається на ліквідаційну комісію, яка створюється відповідно до законодавства.

За несвоєчасне подання фінансової звітності передбачено адміністративну, кримінальну та дисциплінарну відповідальність.

До *адміністративної відповідальності* згідно з Кодексом України про адміністративні порушення можуть бути притягнені посадові особи підприємства (директор, головний бухгалтер та ін.), а також громадяни-

підприємці з урахуванням виду порушення, його значимості, завданих збитків та інших факторів (табл. 16.6.).

Таблиця 16.6. Застосування адміністративної відповідальності за порушення порядку складання і подання фінансової звітності

№	Вид правопорушення	Штрафні санкції	Норма КУпАП
1	Відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення недостовірних даних до фінансової звітності, неподання фінансової звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації грошових коштів і матеріальних цінностей	Штраф у розмірі від <b>8</b> до <b>15</b> нмдг* (від <b>136</b> до <b>255</b> грн)	Ч. 1 ст. 164-2
2	Вчинення вищенаведених дій повторно, особою, на яку протягом року накладалося адміністративне стягнення за таке правопорушення	Штраф у розмірі від <b>10</b> до <b>20</b> нмдг (від <b>170</b> до <b>340</b> грн)	Ч. 2 ст. 164-2
3	Ненадання органам державної статистики даних для проведення державних статистичних спостережень або надання недостовірних відомостей, не в повному обсязі, не за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, або із запізненням; незабезпечення належного стану первинного обліку	Штраф у розмірі від <b>10</b> до <b>15</b> нмдг (від <b>170</b> до <b>255</b> грн)	Ч. 1 ст. 186-3
4	Вчинення дій, перелічених у ряд. 3 цієї таблиці, особою, на яку протягом року накладалося адміністративне стягнення за таке правопорушення	Штраф у розмірі від <b>15</b> до <b>25</b> нмдг (від <b>255</b> до <b>425</b> грн)	Ч. 2 ст. 186-3

Згідно ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність на території проведення антитерористичної операції, на період її проведення звільнені від відповідальності за недотримання строків, передбачених для подання фінансової звітності.

**Кримінальна відповідальність** у контексті складання і подання фінансової звітності настає у разі її використання з метою ухилення від сплати податків та зборів. Ст. 212 Кримінального кодексу України встановлено, що умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у

встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, - карається штрафом від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Якщо ці самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, - караються штрафом від двох тисяч до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Окремим видом відповідальності за порушення порядку складання і подання фінансової звітності, яка може супроводжувати два попередні види відповідальності чи застосовуватись самостійно, є **дисциплінарна відповідальність**.

Згідно з нормами Кодексу законів про працю України вона виникає внаслідок порушення трудової дисципліни (невиконання функціональних обов'язків згідно з посадовою інструкцією). У частині складання і подання фінансової звітності за несвоєчасне подання чи неякісне складання фінансової звітності цей вид відповідальності може бути застосований як до головного бухгалтера, так і інших співробітників бухгалтерії, зайнятих у підготовці звітності.

Згідно зі ст. 147 Кодексу законів про працю за порушення трудової дисципліни до працівника може бути застосовано тільки один з таких заходів стягнення: догана, звільнення.

Дисциплінарне стягнення застосовується до порушника безпосередньо після виявлення проступку, але не пізніше одного місяця з дня його виявлення; оголошується в наказі (розпорядженні) та повідомляється працівникові під розпис у триденний термін.

Загальні засади формування та зберігання бухгалтерської документації та фінансової звітності зокрема визначаються Переліком типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затвердженим Наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2012 № 578/5. Перелік є нормативно-правовим актом, призначеним для використання всіма організаціями при визначенні строків зберігання документів, їх відборі на постійне та тривале (понад 10 років) зберігання (далі – архівне зберігання) або для знищення залежно від важливості документу та необхідності його зберігання у Національному архівному фонді (НАФ).

Він включає типові документи, що створюються під час документування однотипних (загальних для всіх) управлінських функцій, виконуваних державними органами та органами місцевого самоврядування, іншими установами, підприємствами та організаціями (далі – організація) незалежно від функціонально-цільового призначення, рівня і масштабу діяльності, форми власності, а також документацію, що створюється в результаті виробничої та науково-технічної діяльності організацій. В тому числі вказаний документ містить базові вимоги щодо організації порядку та строків зберігання бухгалтерських документів та фінансової звітності.

Строки зберігання документів, визначені Переліком, є мінімальними, їх не можна скорочувати. Продовження в організаціях строків зберігання документів, передбачених цим документом,

допускається у випадках, якщо ця потреба спричинена специфічними особливостями роботи конкретної організації.

Строки зберігання фінансової звітності за вимогами переліку наведено у табл. 16.7.

Таблиця 16.7. Терміни зберігання фінансової звітності в архіві підприємства відповідно до Наказу Міністерства юстиції України від 12.04.2012 № 578/5 (витяг)

Види документів	Строк зберігання документів		Примітка
	в організаціях, у діяльності яких створюються документи НАФ	в організаціях, у діяльності яких не створюються документи НАФ	
Фінансова звітність з примітками до неї:			<sup>1</sup> За місцем складення, в інших організаціях – доки не мине потреба
а) зведені річні	Пост. <sup>1</sup>	До ліквідації організації <sup>1</sup>	<sup>2</sup> За відсутності річних – пост.
б) річні	Пост. <sup>1</sup>	До ліквідації організації <sup>1</sup>	<sup>3</sup> За відсутності річних – до ліквідації організації
в) квартальні	3 р. <sup>2</sup>	3 р. <sup>3</sup>	<sup>4</sup> За відсутності річних, квартальних – пост.
г) місячні	1 р. <sup>4</sup>	1 р. <sup>5</sup>	<sup>5</sup> За відсутності річних, квартальних – до ліквідації організації
Передаточні, розділювальні, ліквідаційні баланси, додатки, пояснювальні записки до них	Пост.	До ліквідації організації	<sup>4</sup> За відсутності річних, квартальних – пост.
Документи (протоколи, акти, висновки) про розгляд і затвердження звітів і балансів:			<sup>1</sup> За відсутності річних – пост.
а) річних	Пост.	10 р.	<sup>2</sup> За відсутності річних – 10 р.
б) квартальних	3 р.1	3 р.2	
Аналітичні документи (таблиці, доповідні записки тощо) до річних звітів	Пост.	10 р.	

Для зберігання бухгалтерських документів, звітів, балансів на підприємстві повинно бути виділено спеціальне приміщення або оснащені закриті шафи під відповідальність осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Особливу увагу в умовах активного запровадження електронного документообігу в установах та організаціях необхідно звернути на зберігання електронних документів. Строки зберігання типових документів на електронних носіях відповідають строкам зберігання аналогічних документів на паперових носіях.

#### **16.6. Особливості переходу українських підприємств до складання звітності за міжнародними стандартами**

Важливим кроком у процесі переходу національних суб'єктів господарювання на МСФЗ було внесення у 2011 році змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Згідно з п. 2 Порядку подання фінансової звітності, фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність складають відповідно до МСФЗ окремі категорії суб'єктів господарювання за визначеними часовими рамками.

Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з 1 січня 2012 р., кредитними спілками — з 1 січня 2015 р., а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами:

- надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010), за винятком діяльності з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010), а також

недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) — починаючи з 1 січня 2013 року;

- допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010) — починаючи з 1 січня 2014 р., а діяльність з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010) — починаючи з 1 січня 2015 року.

подавати звітність, складену за НП(С)БО зазначені підприємства не примушуються.

Інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

У зв'язку з реформуванням системи бухгалтерського обліку та переходом на міжнародні стандарти фінансової звітності у 2013 році затверджено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

У НП(С)БО 1 викладено загальні вимоги до фінансової звітності, основою даного стандарту є МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Зазначене положення встановлює:

- мету фінансових звітів;
- склад фінансових звітів;
- звітний період;
- якісні характеристики та принципи, якими слід керуватися під час складання фінансових звітів.

Повний перелік фінансової звітності містить:

- звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- звіт про сукупні доходи за період;
- звіт про зміни у власному капіталі за період,
- звіт про рух грошових коштів за період;

- примітки, в яких викладені основні положення облікової політики, а також дані додаткові пояснення;

- звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно, або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перекласифікує статті своєї фінансової звітності.

Підприємство повинне подати всі фінансові звіти в повному комплекті фінансової звітності.

Підприємствам, які вперше застосовують МСФЗ, необхідно керуватися нормами МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ». У цілому МСФЗ 1 вимагає від підприємства при поданні першої фінансової звітності по МСФЗ забезпечити відповідність кожному МСФЗ, що набув чинності на звітну дату.

В умовах переходу на МСФЗ підприємства вдаються до такої техніки складання звітності як її трансформація.

**Трансформація** – це процедура, яка проводиться за станом на звітну дату і включає в себе всі коригування, необхідні для переведення показників фінансової звітності, підготовленої за національними стандартами обліку, у формат МСФЗ з урахуванням відповідних принципів визнання, вимірювання та розкриття всіх елементів фінансової звітності.

В цілому можна говорити про три способи підготовки фінансової звітності за МСФЗ:

1. **Трансформація фінансової звітності поза обліковою системи** (зовнішня модель трансформації).

2. **Трансформація фінансової звітності всередині облікової системи** (коли в неї вбудований спеціальний модуль, в якому

відображаються трансформаційні коригування автоматичного та ручного характеру).

### ***3. Паралельне ведення обліку та складання фінансової звітності.***

Незалежно від обраного способу трансформації фінансової звітності МСФЗ 1 передбачає такі коригування для переходу від національних до міжнародних стандартів: припинення визнання окремих старих активів та зобов'язань; визнання окремих нових активів і зобов'язань; перекласифікація; оцінка.

***Припинення визнання старих активів і зобов'язань*** означає списання з балансу тих активів і зобов'язань, які на дату першого застосування МСФЗ не відповідають критеріям визнання за міжнародними стандартами.

Зокрема, це стосується застарілих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, які слід визнавати витратами періоду.

Поряд з тим, слід визнати ті активи та зобов'язання, які відповідають вимогам МСФЗ, але не були визнані згідно з попередніми стандартами. ***Перекласифікація*** означає перенесення суми статті до іншої. Для оцінювання усіх визнаних активів і зобов'язань слід застосовувати правила оцінювання, передбачені МСФЗ, які діють на дату балансу.

Усі коригування, пов'язані з переходом до МСФЗ на дату їх першого застосування, слід визнавати безпосередньо в складі нерозподіленого прибутку або іншої категорії капіталу.

***Оцінка активів, зобов'язань та елементів власного капіталу*** у звітності за МСФЗ має здійснюватися виходячи з вимог відповідних міжнародних стандартів.

## **Контрольні запитання**

1. Дайте визначення бухгалтерської звітності.

2. Назвіть ознаки та групи класифікації бухгалтерської звітності.
3. Що є метою та функціями складання фінансової звітності?
4. Назвіть основних користувачів фінансової звітності.
5. Сформулюйте призначення основних компонентів фінансової звітності.
6. Якими П(С)БО визначаються статті фінансових звітів?
7. У яких випадках наводиться стаття у фінансових звітах?
8. Назвіть принципи складання фінансової звітності.
9. Яка підготовча робота здійснюється перед складанням фінансових звітів?
10. У чому полягає сутність процесу складання фінансової звітності?
11. Наявність яких даних фінансової звітності потребує НП(С)БО-1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”?
12. Яка інформація про підприємство повинна бути розкрита у фінансовій звітності?
13. Назвіть якісні характеристики фінансової звітності.
14. Що собою являє статистична звітність?
15. Наведіть приклади видів податкової звітності.
16. Дайте характеристику управлінської (внутрішньої) звітності.
17. Назвіть форми звітності до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.
18. Чим відрізняється поточна (періодична) звітність від річної звітності?
19. Яка відповідальність передбачена за несвоєчасне подання фінансової звітності?
20. Як довго мають зберігатися у архіві підприємства річні фінансові звіти?
21. Що таке трансформація фінансової звітності? Якими підприємствами вона проводиться? У який спосіб?

## ТЕМА 17.

### МІЖНАРОДНА СТАНДАРТИЗАЦІЯ Й ОРГАНІЗАЦІЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

17.1 Сутність і необхідність стандартизації в системі бухгалтерського обліку та звітності.

17.2 Процеси конвергенції облікових систем різних країн світу.

17.3 Гармонізація національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними стандартами.

#### **17.1 Сутність і необхідність стандартизації в системі бухгалтерського обліку та звітності.**

Відомі скандали з американськими компаніями Enron, Xerox, WorldCom, європейської компанії Parmalat, банком Lehman Brothers та ін, керівництво яких маніпулювало обліковими даними, привели до значних потрясінням на світовому фінансовому ринку: злетам і падінням фондових індексів, банкрутств компаній, збитки інвесторів. Все частіше звучать заклики про необхідність перегляду прийняття глобальних уніфікованих професійних бухгалтерських стандартів, які дозволили б забезпечити фінансову прозорість компаній і уникнути повторення кризових ситуацій на світовому ринку.

У другій половині ХХ ст. історія розвитку бухгалтерського обліку вступила в нову фазу – фазу міжнародної стандартизації. *Процес стандартизації систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності* на глобальному полягає в забезпеченні прозорості звітності і відображенні реальної економічної ситуації в компанії, що дозволить користувачам звітності приймати правильні економічні рішення. Більше того, створення єдиних стандартів професійної бухгалтерської діяльності

сприятиме підвищення якості роботи бухгалтерів і корпоративного управління в цілому.

У даний час найбільшу популярність здобули два підходи до вирішення питання уніфікації бухгалтерського обліку: гармонізація і стандартизація. Вони спочатку розрізнялися як за закладеною в них ідеологією, так і за принципами реалізації. Однак в останні роки обидва терміни часто використовуються як синоніми або як взаємодоповнюючі поняття.

Суть ідеї *гармонізації обліку і звітності* полягає в тому, що в кожній країні може існувати своя модель організації обліку та система стандартів, що її регулюють. Вона реалізується на двох рівнях – регіональному і міжнародному (рис. 18.1). Головне, щоб ці стандарти не суперечили аналогічним стандартам у країнах-членах спільноти, тобто перебували у відносній «гармонії» один з одним. Прикладом гармонізації можна назвати зусилля щодо зближення правил ведення бухгалтерського обліку та здійснення аудиту в країнах-членах Європейського Союзу, яке досягалося шляхом прийняття окремих Директив, зокрема: 4-ї Директива Ради Міністрів ЄС від 25 липня 1978 року (78/660/ЄС) «Про уніфікацію форм звітності і правил їх аудиту», заснованої на статті 54 (3) (g) Договору про річну звітність компаній - резидентів країн - учасниць ЄС, 7-ї Директиви Ради Міністрів ЄС від 13 червня 1983 року «Про принципи складання консолідованої звітності» (83/349/ЄС) та ін.

*Стандартизація бухгалтерського обліку і звітності* передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку і статистики, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності. Під стандартизацією обліку і звітності розуміють те, що має існувати уніфікований набір стандартів для будь-якої облікової ситуації в будь-якій країні.

На локальному (національному) рівні вона втілюється у прийнятті стандартів та облікових принципів, обов'язкових до виконання в кожній окремо взятій країні. Як приклад можна назвати – Національні Положення (Стандарти) Бухгалтерського Обліку України, Положення о бухгалтерском учете РФ чи Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США.

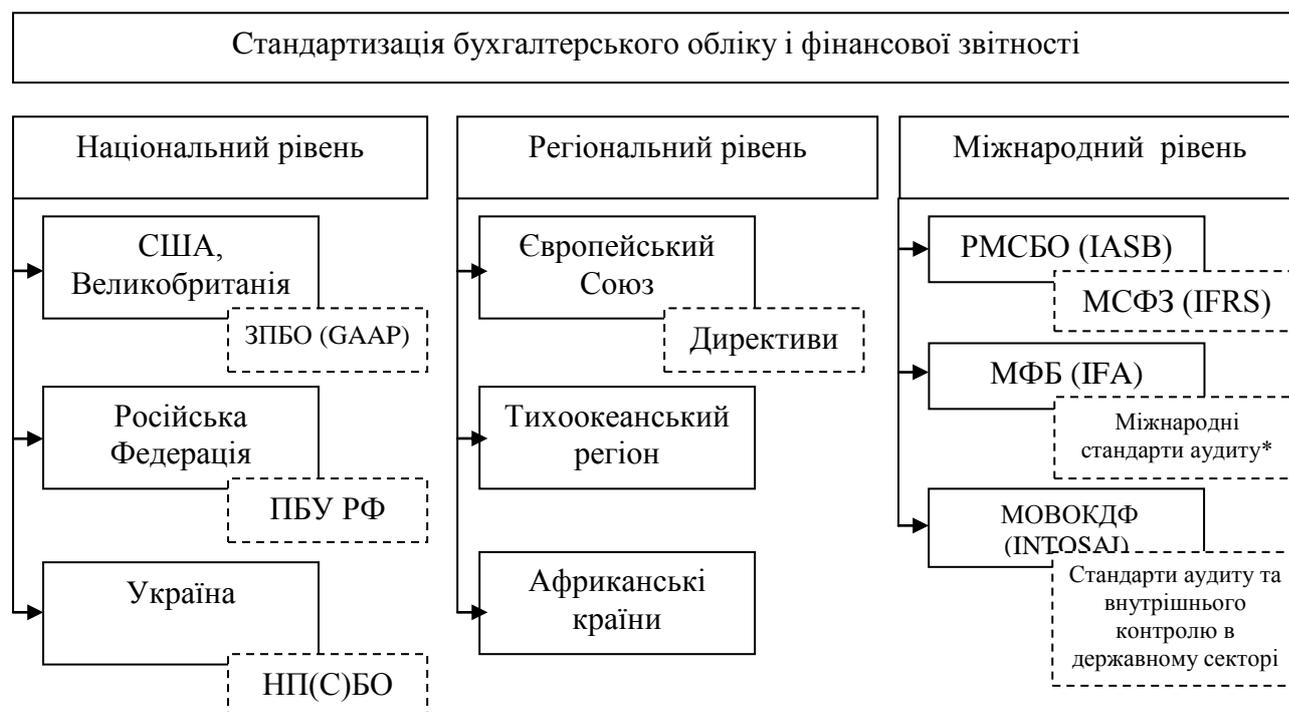


Рис.17.1. Стандартизація бухгалтерського обліку і фінансової звітності в світі

\*Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

Стандартизація на регіональному та міжнародному рівнях дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. Вона здійснюється в рамках уніфікації обліку на міжнародному рівні, яку проводять ряд впливових міжнародних професійних організацій бухгалтерів і аудиторів, зокрема:

– Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (*International Accounting Standards Board, IASB*), яка здійснює розробку Міжнародних стандартів фінансової звітності (*IFRS*), Міжнародних

*стандартів фінансової звітності для малих та середніх підприємств (IFRS for SMEs);*

– **Міжнародна федерація бухгалтерів** (International Federation of Accountants (IFAC)), яка займається впровадженням Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSASs), Міжнародних стандартів освіти професійних бухгалтерів, Кодексу етики професійних бухгалтерів та Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг;

– **Міжнародна організація вищих органів контролю державних фінансів** (International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)), яка сприяє поширенню Стандартів аудиту державних фінансів, Кодексу етики в сфері державних фінансів, Керівних принципів внутрішнього контролю державних фінансів.

Слід зазначити, що превалюючими на сьогодні в сфері обліку і звітності є такі системи стандартів як Загальні принципи бухгалтерського обліку (GAAP), прийняті (Радою зі стандартів фінансового обліку – FASB) США та Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS), прийняті РМСБО. Серед країн Центральної та Східної Європи, у т.ч. й в Україні переважного поширення набули МСФЗ РМСБО.

В даний час членами РМСБО є близько 150 професійних організацій зі 110 країн, що представляють інтереси понад 2 млн. бухгалтерів. Станом на 01.01.2016 р. розроблено і впроваджено 41 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) та 16 Міжнародних стандартів фінансової звітності, об'єднаних спільною назвою МСФЗ, відповідно до яких близько 400 транснаціональних корпорацій (ТНК) та міжнародних фінансових інститутів формують свою бухгалтерську звітність. Одночасно третина ТНК або повністю використовує в своїй системі понад 120 ЗПБО США або здійснює трансформацію звітності в цю систему.

## 17.2 Процеси конвергенції облікових систем різних країн світу.

Історична відокремленість країн та національні особливості зумовили розвиток різних підходів щодо ведення бухгалтерського обліку зі своїми особливостями, вадами та перевагами.

Відмінності практики ведення бухгалтерського обліку та її наслідків проілюстрував ще у 1990 році Д'Ільєрс (D'Ilhiers), який навів приклад розрахунку прибутку на акцію, базуючись на правилах різних систем бухгалтерського обліку. Результат був таким:

- за німецькими правилами — 3 ЕКЮ;
- за французькими — 4 ЕКЮ;
- за британськими — 6 ЕКЮ.

Існування відмінностей у веденні обліку та складанні фінансової звітності у різних системах та необхідність у єдиних уніфікованих стандартах для глобалізованих економічних відносин сприяли виникненню процесу конвергенції (гармонізації) облікових систем різних країн світу.

В цілому можна виділити етапи історичного розвитку гармонізації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності: зародження гармонізації (1959 – 1977 рр.), становлення облікової політики (1978 – 1989 рр.), розвиток методології обліку та звітності та конвергенції облікових систем (з 1990 р. і до тепер).

**Конвергенція систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності** – це процес конструктивного зближення світових облікових систем шляхом узгодження й доповнення чинних вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, податкового законодавства з метою виходу на світові ринки капіталу.

Конвергенція може бути здійснена у два способи: пакетно та постандартно.

**Пакетна конвергенція** відбувається, коли компанії в країні переходять на весь існуючий набір міжнародно визнаних стандартів, які були (або будуть), прийняті компаніями в інших країнах.

**Постандартна** конвергенція характеризує процес зміни і затвердження кожного окремо взятого національного стандарту в межах певної їх міжнародно визнаної системи.

Прикладом постандартної конвергенції та водночас глобальною тенденцією в розвитку світових облікових систем є зближення систем обліку за МСФЗ та ЗПБО США.

Проблема переходу на єдині стандарти обліку і звітності стосується значної кількості європейських компаній, які проходять лістинг на європейських та американських біржах. Те ж стосується і компаній, які мають проводити реконсиляцію своїй звітності для лістингу на американських біржах. У пресі іноді вказується, що великі компанії змушені витратити від 5 до 10 мільйонів доларів щорічно для виконання цих вимог. Ці, за великим рахунком, безглузді витрати є одним з головних каменів спотикання у спілкуванні європейських і американських органів фінансового регулювання. Особливо враховуючи той факт, що, як зазначалося вище, на європейських біржах введені значно менш жорсткі вимоги до американським компаніям.

Почалася робота по конвергенції американських і міжнародних стандартів у 2002, коли було підписано так звану Норволкську угоду, згідно з якою об'єдналися зусилля для усунення основних відмінностей МСФЗ та ЗПБО США.

27 лютого 2006 був прийнятий другий після 2002 року меморандум про взаєморозуміння, в якому знайшли відображення рекомендації щодо скасування вимог щодо реконсиляції звітності, відмінної від ЗПБО США. В цілому, всі сторони сходяться на тому, що конвергенція не повинна закінчитися пакетом ідентичних стандартів, застосовуваних у Європі та

США. Мова йде тільки про істотні відмінності, про усунення вимог щодо реконсиляції звітності та про узгодження майбутніх змін в стандартах.

Потім Комісія з цінних паперів США прийняла досить революційне для США рішення - починаючи зі звітів за 2007 рік офіційно дозволити іноземним реєстрантам використовувати МСФЗ на біржах США без вимоги забезпечити реконсиляцію з ЗПБО.

Важливим «організаційним» кроком на шляху до повної конвергенції МСФЗ та ЗПБО стало офіційне оголошення Комісії з цінних паперів США 27 серпня 2008 року про свій намір, починаючи зі звітності за 2009 рік дозволити американським компаніям використовувати МСФЗ, а починаючи з 2018 року – зробити МСФЗ обов'язковими для складання публічної річної звітності в США.

У контексті розгляду конвергенції зазначених облікових систем, необхідно відзначити, що американські стандарти звітності є сукупністю правил і практичних настанов, у той час як МСФЗ засновані на єдиній Концептуальній основі, що дозволяє досить гнучко застосовувати їх в різних спірних ситуаціях, спираючись на професійне судження бухгалтера.

До складу ЗПБО входять такі документи, як Стандарти (формулюються Радою зі стандартів фінансового обліку), що публікуються у вигляді Положень про стандарти бухгалтерського обліку (Statements of Financial Accounting Standards), та разом з бюлетенями із дослідженнями у галузі бухгалтерського обліку і «Думками» (Opinions — видання Ради) утворюють Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (Generally Accepted Accounting Principles — GAAP) США.

Крім того, ЗПБО включають методи ведення обліку, які стихійно вкоренилися у різних галузях як загальновизнані. Вони узагальнюються та видаються як звіти Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів про існуючі методи обліку (Statements of Position). Також цей інститут видає посібники про ведення бухгалтерського обліку та аудиту

(Accounting and Auditing Guidelines) та технічні бюлетені (Technical Bulletins), які видаються Радою зі стандартів фінансового обліку.

Моніторинг відмінностей МСФЗ і ЗПБО США проводиться найбільшими аудиторськими компаніями та регулюючими органами вже багато років. У 1999 році Радою зі стандартів фінансового обліку було випущено дослідження дослідження з цього питання: перелік відмінностей МСФЗ від ЗПБО США було викладено на 500 сторінках.

Так ЗПБО вважаються найбільш детальним керівництвом практично для всіх галузей і циклів обліку та звітності. Взяти, наприклад, дві сфери обліку: фінансові інструменти та виручку. Кількість і ступінь опрацювання різних ситуацій в ЗПБО США багаторазово перевершують ті ж показники МСФЗ. До прикладу, на допомогу бухгалтеру для правильного відображення фінансових інструментів ЗПБО США має близько 30 стандартів, тоді як МСФО – тільки чотири.

ЗПБО США дає набагато більш детальне керівництво для галузевих бухгалтерів. У США випущені цілі томи стандартів і роз'яснень до них за галузевим обліку та звітності, наприклад, у наступних галузях: нафтогазова промисловість, страхування, авіаперевезення, брокери і дилери фінансових інструментів, банки та кредитні спілки, охорона здоров'я, кіноіндустрія та ін.

У порівнянні з МСФЗ, ЗПБО США мають як плюси, так і мінуси. З одного боку, укладачам звітності може бути зручніше користуватися деталізований, що прописують кожен крок стандартами ЗПБО США. З іншого боку, близька до надмірної деталізації, відсутність чіткої структури, складна ієрархія американських стандартів ускладнюють користування ними. Що стосується якості інформації, що формується на основі МСФЗ і ЗПБО США, то, перевагу слід віддати все-таки МСФЗ: американські стандарти дещо частіше йдуть на компроміс з достовірністю звітності на користь раціональності та простоти ведення обліку. Більше

того, МСФЗ за свідченням регуляторних органів мають стати основою для розкриття інформації на світових фінансових ринках з метою забезпечення її прозорості.

Не зважаючи на відмінності у кількості, облікових концепціях, підходах щодо оцінки та визнання елементів фінансової звітності облікові стандарти різних країн та систем мають подібну структуру, яка визначається потребами у складанні та поданні звітної інформації (рис. 17.2 ).



Рис. 17.2. Узагальнена структура облікового стандарту

МСФЗ – це стандарти та тлумачення, прийняті РМСБО, які охоплюють:

- а) Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;

в) Тлумачення, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень (ПКТ).

МСФЗ виступають в якості системи, яка не пов'язана напряму з економікою окремих країн та не має власних традицій. Те, що закладене в основу системи МСФЗ, є результатом компромісів між представниками різних систем звітності (перш за все, країн-членів КМСФЗ). Це, в свою чергу, спричинило те, що міжнародні стандарти передбачають основний і альтернативний підходи до визнання та оцінки активів, зобов'язань і капіталу в ряді випадків, залишаючи можливість вибору тієї або іншої облікової політики, що використовується в тій або іншій країні, без створення єдиних вимог до складання звітності, яку дійсно можна було б порівняти.

МСФЗ мають рекомендаційний характер і є *міжнародним орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в усьому світі*. Багато країн приймають МСБО як базовий документ, на основі якого розробляють власні національні стандарти. За результатами досліджень щодо застосування МСФЗ в різних країнах відомо дві групи країн, які уже застосовують МСФЗ чи знаходяться у процесі конвергенції з ними (рисунок 17.3).

Європа стала першим регіоном, де МСФЗ набули значного поширення. З 2005 року МСФЗ застосовуються для складання консолідованої фінансової звітності всіма включеними в біржовий лістинг на європейських біржах компаніями (у тому числі кредитними та страховими організаціями), а з 2010 р. мають застосовуватися усіма компаніями, що знаходяться в лістингу.

До недоліків міжнародних стандартів відносять те, що вони багато в чому покладаються на професійне судження укладача звітності. Відсутність досвіду використання професійного судження у спеціалістів, які складають

звітність, а також багатоваріантність вибору внутрішніх і зовнішніх джерел інформації для прийняття рішень спричиняють непорозуміння серед бухгалтерів-практиків і дослідників.

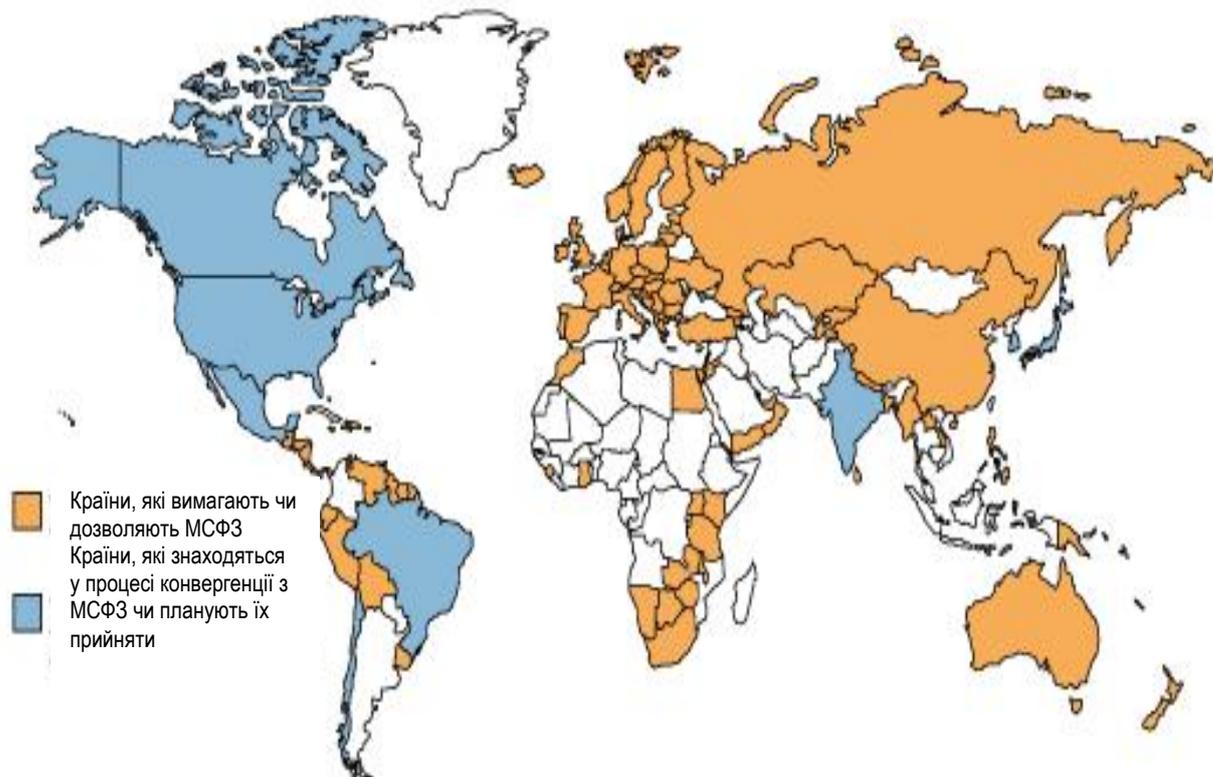


Рис. 17.3. Процес прийняття МСФЗ країнами світу

Позитивними сторонами застосування МСФЗ як для суб'єктів господарювання, які складають фінансову звітність, так і для зовнішніх користувачів являються:

- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки;

- престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів;
- у багатьох випадках велика надійність інформації;
- прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності.

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан організації. У зв'язку з цим цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів також. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

### **17.3 Гармонізація національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними стандартами**

З прийняттям у 1999 році Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» розпочався процес наближення національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності до міжнародних стандартів. Гармонізації обліку та звітності України з міжнародними стандартами сприяло прийняття і запровадження Програми реформування бухгалтерського обліку, затвердженої Кабінетом Міністрів України 28 жовтня 1998 р., та Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.07 № 911-р. Хронологія впровадження МСФЗ в Україні наведена у таблиці 17.1.

Таблиця 17.1. Хронологія впровадження МСФЗ в Україні

Рік	НПА
1992	Указ Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики». Наказ НБУ «Про організацію роботи по переходу на міжнародні стандарти обліку і статистики»
1997	Постанова Правління НБУ «Про реформування бухгалтерського обліку та звітності комерційних банків»; Про реформування бухгалтерського обліку та звітності Національного банку України»;
1998	Постанова КМУ « Про затвердження Програми реформування бухгалтерського обліку
1999	ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»
2004	ЗУ «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС»
2007	Розпорядження КМУ «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності»
2008	ЗУ «Про акціонерні товариства»
2011	Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні Міжнародних стандартів фінансової звітності
2012	Меморандум про співробітництво та координацію дій щодо застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності
2013	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»

На сьогодні в Україні вже прийнято 35 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблених на базі Міжнародних стандартів фінансової звітності. Проте, вони містять ряд відмінностей як за складом так і за змістом. (таблиця 17.2).

Таблиця 17.2 – Порівняння складу П(С)БО та МСФЗ

НП(С)БО	МСБО, МСФЗ
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСБО 1 «Подання фінансових звітів»
	МСБО 24 «Проміжна фінансова звітність»
	МСБО 1 «Подання фінансових звітів»
	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»
НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	МСБО 7 «Звіти про рух грошових коштів»
	МСБО 1 «Подання фінансових звітів»
	МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання»

Продовження табл. 17.2

НП(С)БО	МСБО, МСФЗ
П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”	МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” МСБО 10 “Події після дати балансу”
П(С)БО 7 “Основні засоби”	МСБО 16 “Основні засоби”
П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”	МСБО 38 “Нематеріальні активи”
П(С)БО 9 “Запаси”	МСБО 2 “Запаси”
П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”	МСБО 32 “Фінансові інструменти: подання” МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”
П(С)БО 11 “Зобов’язання”	МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”
П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”	МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність” МСБО 38 “Інвестиції в асоційовані підприємства” МСФЗ 11 “Спільна діяльність” МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”
П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”	МСФЗ 9 “Фінансові інструменти” МСБО 32 “Фінансові інструменти: подання” МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” МСФЗ 7 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”
П(С)БО 14 “Оренда”	МСБО 17 “Оренда” МСФЗ 16 “Оренда”
П(С)БО 15 “Дохід”	МСБО 18 “Дохід” МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу” МСФЗ 15 “Дохід від операцій з клієнтами”
П(С)БО 16 “Витрати”	–
П(С)БО 17 “Податок на прибуток” П(С)БО 35 “Податкові різниці”	МСБО 12 “Податки на прибуток”
П(С)БО 18 “Будівельні контракти”	МСБО 11 “Будівельні контракти”
П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”	МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”
П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”	МСБО 21 “Вплив валютних курсів”
П(С)БО 22 “Вплив інфляції”	МСБО 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”
П(С)БО 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”	МСБО 24 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”
П(С)БО 24 “Прибуток на акцію”	МСБО 33 “Прибуток на акцію”
П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємства”	МСФЗ для МСП

Продовження табл. 17.2

НП(С)БО	МСБО, МСФЗ
П(С)БО 26 “Виплати працівникам”	МСБО 19 “Виплати працівникам”. МСБО 26 “Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення”
П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”	МСФЗ 5 “Непоточні активи, що утримуються для продажу, та діяльність, що припиняється”
П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”	МСБО 36 “Зменшення корисності активів”
П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”	МСФЗ 8 “Операційні сегменти”
П(С)БО 30 “Біологічні активи”	МСБО 41 “Сільське господарство”
П(С)БО 31 “Фінансові витрати”	МСБО 23 “Витрати на позики”
П(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість”	МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”
П(С)БО 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин”	МСФЗ 6 “Розвідка і оцінка запасів корисних копалин”
П(С)БО 34 “Платіж на основі акцій”	МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”
–	МСФЗ 1 “Перше застосування МСФЗ”
–	МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”
	МСФЗ 14 “ Відстрочені рахунки тарифного регулювання”

Слід відзначити, що одним із основних напрямів реалізації Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності є законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів, зокрема з 2010 року обов’язкове складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами банками, страховими компаніями та іншими фінансовими установами. Стратегією передбачалися заходи щодо забезпечення Мінфіном співробітництва з Радою міжнародних стандартів фінансової звітності щодо запровадження в Україні міжнародних стандартів та їх офіційного оприлюднення. З цією метою між Міністерством фінансів України та РМСБО укладено Угоду про відмову від авторських прав на обмежених територіях, яка набрала чинності з 1 жовтня 2007 року. Предметом угоди є відмова РМСБО від авторських прав на переклад українською мовою Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності та

Тлумачень, виданих Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності чи Постійним комітетом з тлумачень, що зумовлює здійснення офіційного оприлюднення міжнародних стандартів з метою створення вільного доступу до них усіх суб'єктів господарювання.

Важливим кроком в ході переходу національних суб'єктів господарювання на МСФЗ було прийняття Закону України від 12.05.2011 р. № 3332-VI «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Принциповими змінами до закону слід назвати:

- закріплення терміну «міжнародні стандарти фінансової звітності» (МСФЗ) на законодавчому рівні;

- визначення порядку переходу суб'єктів господарювання на МСФЗ, зокрема.

Необхідно підкреслити, що перехід на МСФЗ в рамках Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **шляхом складання фінансової звітності (у т.ч. і консолідованої) за МСФЗ зобов'язані:**

- з 2011 року – банки;

- з 2012 року публічні акціонерні товариства, страховики;

- з 2013 року підприємства, які надають фінансові послуги, крім страхування та пенсійного забезпечення, а також здійснюють недержавне пенсійне забезпечення;

- з 2014 року підприємства, які провадять допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування;

- з 2015 року – кредитні спілки.

Решта підприємств самостійно приймають рішення про необхідність переходу на МСФЗ та складання звітності за цими стандартами добровільно.

Суб'єкти господарювання, які зобов'язані або ж приймають рішення добровільно використовувати МСФЗ мають повідомити про складання фінансової звітності (у т. ч. і консолідованої) за МСФЗ мають у письмовому вигляді проінформувати органи Державної статистичної служби.

МСФЗ застосовуються для складання фінансової звітності в разі, якщо вони не суперечать Закону України, «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» меті ведення обліку і складання фінансової звітності, основним принципам бухгалтерського обліку в Україні та офіційно оприлюднені на веб-сайті Мінфіну України.

Проте, незалежно від того, які стандарти – національні чи міжнародні, використовуються суб'єктами господарювання, **чинними також залишаються нормативно-правові акти, що складають основу національної системи бухгалтерського обліку:** Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Порядок подання фінансової звітності, щодо Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, тощо.

Згідно з Законом України «Про цінні папери і фондовий ринок» публічні акціонерні товариства також повинні додатково розкривати інформацію про свою діяльність на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Коллективним листом НБУ, Мінфіну, Державної служби статистики від 07.12.2011 р. № 12-208/1757-14830; № 31-08410-06-5/30523; № 04/4-07/702 уточнено, що суб'єкт господарювання мав право обрати датою переходу на МСФЗ 01.01.2011 р. або 01.01.2012 р. (крім банків). Для банків датою переходу на МСФЗ було встановлено 01.01.2011 р.

Узагальнені дані про початок застосування МСФЗ наведено у таблиці 17.3.

Таблиця 17.3 – Особливості переходу на МСФЗ залежно від дати переходу

Ознака	Дата переходу на МСФЗ з 01.01.11р.	Дата переходу на МСФЗ з 01.01.12р.
Порівняльна інформація	У фінансовій звітності у 2012 році наводиться порівняльна інформація за 2011 рік за МСФЗ.	У фінансовій звітності за звітні періоди 2012 року не наводиться порівняльна інформація за 2011 рік, (крім балансу).
Дата складання балансу за МСФЗ	Складається баланс станом на 01.01.11р.	Складається баланс станом на 01.01.12р.
Перша фінансова звітність за МСФЗ	Включає попередню фінансової звітність за МСФЗ за 2011 рік і першу фінансову звітність за 2012 рік	Включає попередню фінансової звітність за МСФЗ за 2012 рік і першу фінансову звітність за 2013 рік
Чинність МСФЗ	Застосовуються МСФЗ, що діють на 31.12.12., з урахуванням винятків, визначених у МСФЗ 1.	Застосовуються МСФЗ, які будуть діяти на 31.12.13., з урахуванням винятків, визначених у МСФЗ 1.

Досвід переходу на МСФЗ у країн з перехідною економікою свідчить про виникнення певних проблем, що пов'язані, перш за все, із самим підходом до впровадження таких глобальних реформ національних систем бухгалтерського обліку. Відповідно перелік проблем впровадження МСФЗ в Україні можна згрупувати за наступними напрямками:

– нормативний – неузгодженість законодавства України з законодавством ЄС не тільки в частині обліку і звітності, але і загальних підходів до ведення бізнесу та корпоративного управління. Виникають також труднощі впровадження міжнародних стандартів, що пов'язані з необхідністю співпраці з Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності з метою отримання актуальної інформації про зміни до існуючих стандартів та про нові МСФЗ.

– організаційний – необхідна узгодженість дій органів, що регулюють облік в Україні, посилення ролі професійних організацій у просуванні МСФЗ. Перехід до використання міжнародних стандартів повинен бути поступовим та цілеспрямованим, оскільки сутність такого процесу полягає в тому, щоб недоліки та невідповідності вітчизняної системи бухгалтерського обліку усувались відповідно до вимог ринкової економіки. Власне необхідна і певна інституційна перебудова системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності.

– кадровий – недостатній рівень кваліфікації облікових працівників для повноцінного застосування МСФЗ та професійного судження. Зростають також серйозні проблеми з установами, виконанням та технічним впровадженням. Впровадження вимагає значної підготовки фахівців, які застосовують при складанні фінансової звітності МСФЗ на рівні установ регуляторів фінансових ринків;

– матеріально-технічний – брак коштів та потрібної матеріальної бази, відповідних інформаційних технологій для переходу на МСФЗ. Відсутність матеріальної бази та коштів щодо переходу на МСФЗ лягає тягарем щодо переходу на нові стандарти фінансової звітності на самі підприємства та навчальні заклади;

– освітній – необхідне посилення інтеграції МСФЗ в освітні та навчальні програми, проведення роз'яснювальної роботи серед бухгалтерів. Недостатня увага щодо впровадження МСФЗ в освітню діяльність стримувала діяльність наукових та фахових установ щодо розробки навчальних матеріалів та учбових курсів з МСФЗ;

– методичний – існує нагальна потреба в узгодженні методик обліку і звітності в ПСБО та МСФЗ, складанні первинних документів, організації обліку на підприємствах.

Зважаючи на окреслені проблеми, необхідно підкреслити той факт, що досвід Великобританії у впровадженні МСФЗ вказує на те, що навіть для

високо зацікавлених та спроможних підприємств отримання першого позитивного аудиторського висновку щодо фінансової звітності за МСФЗ забирає 4-5 років з моменту прийняття рішення про впровадження. І хоча деякі підприємства цієї країни й досі мають проблеми з МСФЗ, ключовими факторами успіху для високо ефективних компаній стали навчання спеціалістів зі складання фінансової звітності, розробка фінансової інформаційної системи для відображення необхідної інформації та трансформації за МСФЗ, які є пріоритетними у розвитку як світової, так і національної облікових систем.

### **Контрольні запитання**

1. У чому полягає сутність стандартизації систем бухгалтерського обліку?
2. Що означає термін гармонізація обліку і звітності?
3. Чому в сучасних умовах ведення бізнесу гармонізація обліку і звітності набуває особливого значення?
4. Які організації – розробники стандартів обліку і звітності вам відомі? Які саме види стандартів вони розробляють?
5. Який статус мають стандарти обліку і звітності в професійній бухгалтерській діяльності?
6. Яку структуру має обліковий стандарт?
7. Які основні тенденції в розвитку облікових систем ви можете назвати?
8. Що таке конвергенція облікових систем? Які її види? Який вид конвергенції використовується в Україні?
9. Коли розпочався процес переходу України на МСФЗ? Які основні його етапи ви можете назвати?
10. Які переваги та недоліки переходу України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку? Відповідь обґрунтуйте

## **ТЕМА 18. ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

- 18.1. Класифікація сучасних облікових моделей
- 18.2. Процес формування облікової інформації на підприємстві
- 18.3. Економічна сутність принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності
- 18.4. Практичне застосування принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності
- 18.5. Принципи оцінки незалежних оцінювачів

### **18.1. Класифікація сучасних облікових моделей**

Процес зближення законодавчих основ ведення обліку та складання фінансової звітності передбачає узгодженість різних облікових моделей, злагодженість у застосуванні принципів обліку та фінансової звітності. Головними причинами, які впливають на зміст національних стандартів обліку і звітності є: облікові моделі; авторство стандартів; принципи обліку; тип споживачів облікової інформації (зовнішні та внутрішні), ступінь участі інвесторів в управлінні бізнесом; рівень розвитку ринку цінних паперів тощо.

Варто зазначити, що на сьогодні у світі існують різні моделі обліку, які різняться за ступенем державного регулювання, суворістю нормативних вимог щодо виконання облікових процедур, порядку відображення господарських операцій на облікових рахунках. Через різне географічне розташування, кліматичні умови, віросповідання та національні особливості ведення бізнесу у міжнародній практиці виділяють декілька облікових моделей:

- британо-американська;
- континентальна;

- південноамериканська;
- ісламська;
- інтернаціональна.

### **1. Британо-американська модель.**

Облік діяльності суб'єктів господарювання за цією моделлю орієнтується на потреби широкого колу інвесторів, що обумовлено високорозвиненим ринком цінних паперів (Великобританія, США, Нідерланди). Облік за цією моделлю регулюється стандартами, які приймаються професійними організаціями. Ця модель характеризується гнучкістю; високим професіональним рівнем як бухгалтерів, так й користувачів фінансової інформації, наявністю сертифікації професійних кадрів.

При цьому дана модель не має загальноприйнятого, уніфікованого плану рахунків, облікових реєстрів, форм звітності. Цю модель обліку застосовують в Австралії, Великобританії, Ізраїлі, Ірландії, Іспанії, Індії, Канаді, Кіпрі, Мексиці, Нідерландах, а також у країнах Центральної Америки.

### **2. Континентальна модель.**

Облік за цією моделлю практикується у Франції, Німеччині, Японії, Швейцарії, Австрії, Бельгії, Італії, Данії, Греції, Єгипті, Швеції, Норвегії, Португалії тощо. Франкомовні африканські країни (Алжир, Ангола, Марокко, Сенегал тощо) також застосовують правила, які склалися в даній моделі. Ця модель відрізняється від першої наявністю законодавчого регулювання обліку, консерватизмом облікової практики, тісними зв'язками підприємств з банками, які є основними постачальниками капіталу. Дана модель орієнтується на потреби держави та фіскальні органи. Питання оподаткування у цих країнах є пріоритетними.

### **3. Південноамериканська модель.**

Використовується в країнах південного континенту Америки (Аргентина, Болівія, Бразилія, Чилі, Уругвай тощо). Модель орієнтується на потребі уряду і відрізняється від інших моделей щорічними коректуваннями на темпи інфляції. У цих країнах розробляються спеціальні методики, що враховують нестабільність грошової одиниці і порушення принципу історичної вартості при оцінці основних засобів.

Варто звернути увагу ще на дві моделі обліку, що з'явилися у зв'язку з новими історичними подіями в світі. Вони поки не досягли того рівня чіткості, який сприяє упевненому функціонуванню британо-американської, континентальної і південноамериканської практик. Проте, цілком ймовірно, що в найближчому майбутньому, нам доведеться згадувати про них все частіше.

### **4. Ісламська модель.**

Входить в практику нової організації економічного співробітництва ісламських держав. Дана модель виникла на противагу моделі обліку індустріально-розвинених багатих країн.

Туреччина, Іран, Бангладеш тощо, будують свої законодавчі системи під впливом богословських ідей. Так, оскільки в Корані заборонене лихварство, звітна документація не може показувати механізм формування позареалізаційного фінансового прибутку та відсотків за кредит та позики. При цьому активи і зобов'язання компаній обліковуються за ринковими цінами.

### **5. Інтернаціональна модель.**

Ця модель направлена на узгодження потреб користувачів інформації щодо транснаціональних компаній, що вимагає поєднання звітів, побудованих відповідно до практики кожної з країн учасниць економічної комунікації.

У Сполучених Штатах Америки отримання якісної бухгалтерської інформації (фінансового обліку) забезпечуються за допомогою загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP). Проводиться робота з уніфікації та гармонізації Стандартів GAAP з Міжнародними стандартами фінансового обліку (International Accounting Standards – IAS та International Financial Reporting Standards – IFRS), які були розглянуто вище.

Таким чином, облікові моделі формують зміст облікової інформації та впливають на зміст національних стандартів. Для задоволення інформаційних потреб користувачів слід чітко дотримуватися послідовності формування облікової інформації.

## **18.2.Процес формування облікової інформації на підприємстві**

Облікова інформація на підприємстві відображається через процес виявлення, збору, реєстрації, накопичення, систематизація, узагальнення та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

На кожній стадії процесу відбувається формування інформації, яка необхідна в певний момент. Цей процес можна схематично зобразити на рисунку 18.1.

Формування впродовж облікового процесу необхідної адекватної та суттєвої для прийняття управлінських рішень інформації проходить поетапно:

1) первинний етап – первинне спостереження (сприйняття факту господарської операції); відображення інформації в документах – носіях облікової інформації;

2) поточний етап – обробка та реєстрація облікової інформації в реєстрах обліку, а також її групування й перегрупування з метою

створення масиву інформації, здатної задовольняти потреби користувачів, тобто масиву корисної інформації.

3) підсумковий етап – упорядкована сукупність операцій з формування показників, які загалом відображали б інформацію про результати господарської діяльності за визначений період.

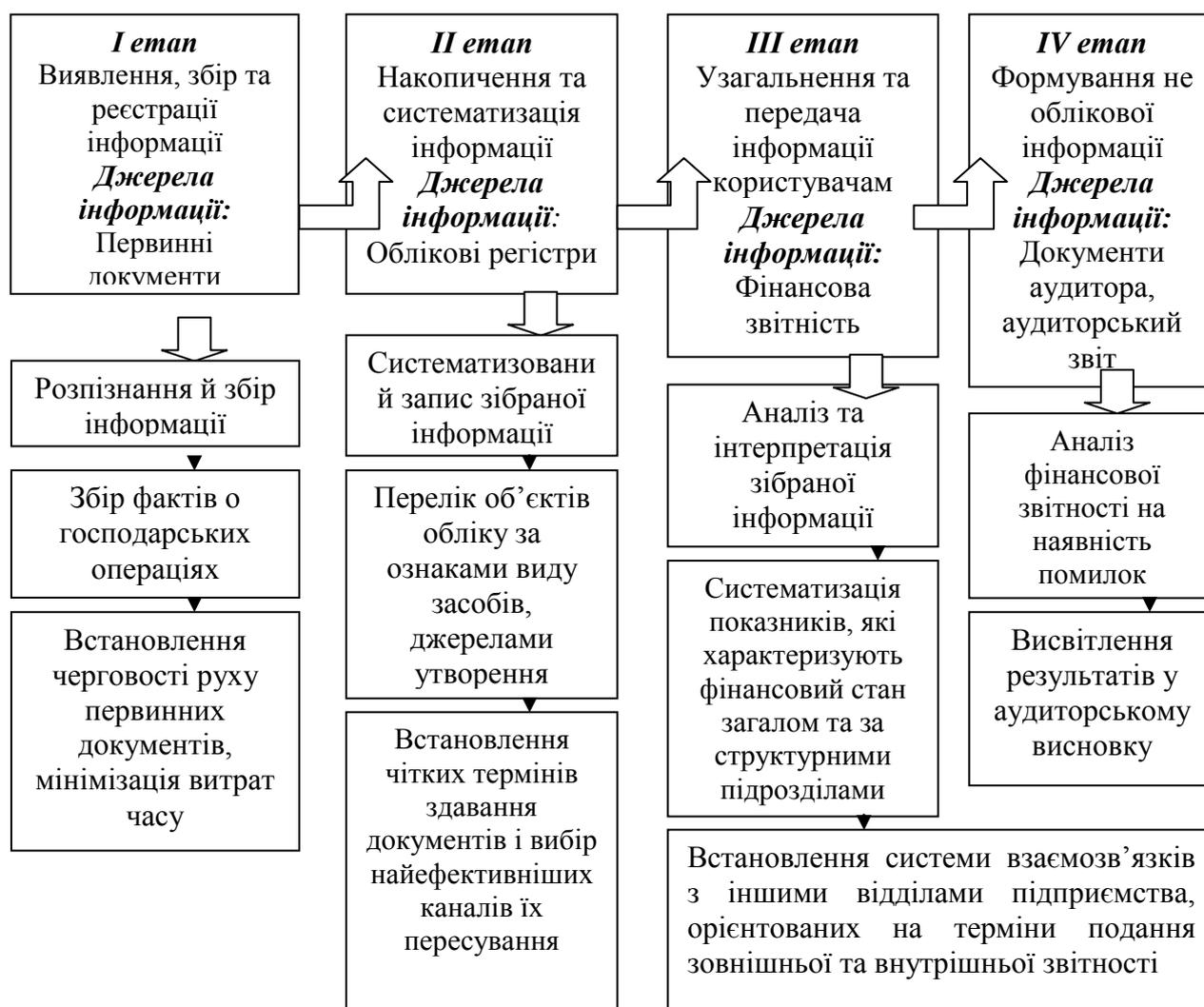


Рис. 18.1. Процес формування облікової інформації на підприємстві

Початковим етапом процесу формування облікової інформації є виявлення, збір та реєстрація первинної інформації щодо кожної операції, яка має економічний вплив на підприємство.

Більшість операцій знаходять відображення у первинних документах, які містять важливі дані щодо цієї операції. Такими документами можуть бути касові ордери, квитанції, накладні, рахунки постачальників та інші. Первинні документи підтверджують факт здійснення господарської операції, підлягають перевірці за змістом і формою та піддаються подальшій обробці. Отже, процедура виявлення, збору та реєстрації первинних даних становить невід'ємну і важливу складову процесу формування облікової інформації.

На другому етапі відбувається накопичення та узагальнення кожної операції, метою якого є визначення економічних наслідків кожної операції для підприємства. Накопичення та узагальнення використовується для подальшого аналізу операцій для розуміння суті господарських операцій і подій у самому підприємстві, для розуміння того, які наслідки мають ці події. На даному етапі формується інформація в проміжних документах між первинними та звітними для того, щоб усі економічні наслідки господарських операцій були зібрані в одному місці у їх хронологічному порядку.

Під поточним етапом формування інформації розуміють реєстрацію та запис даних первинного обліку, тобто носіїв інформації, в облікові реєстри, групування та їх перегрупування з метою отримати потрібну результатну інформацію. Операції поточного етапу формування інформації можна умовно поділити на такі види: реєстрація (запис); арифметичні дії (додавання, віднімання, множення, ділення, розрахунки); групування та перегрупування даних, запис даних в облікові реєстри.

Третій етап передбачає зберігання та передачу інформації користувачам. Передача інформації зацікавленим користувачам здійснюється шляхом формування звітних даних у фінансовій звітності.

Основою для отримання корисної облікової інформації на 2 і 3 етапах є дотримання суб'єктом господарювання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

### **18.3.Економічна сутність принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності**

**Принцип** - вихідне положення будь-якої теорії, навчання, науки, що визначає всі наступні положення, що випливають з його твердження.

Слово «принцип» використовується для позначення «загального закону або правила, прийнятого або оголошеного як керівництво до дії; узгоджена позиція або основа поведінки або практики». Принципи бухгалтерського обліку розробляються людьми, і на відміну від законів фізики, хімії та інших природничих наук вони не є «вічними істинами».

У міжнародній практиці обліку під **принципами** розуміють сукупність відповідних методів та прийомів, які складають базу організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

У законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» окремо виділено принципи, що надає їм силу закону, незважаючи на те, що вони, по суті, існують лише у формі звичайного права.

Вітчизняні науковці під принципами бухгалтерського обліку розуміють правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Отже, принципи лежать в основі оцінки фактів господарської діяльності та визначають основи складання фінансової звітності. Основне призначення принципів полягає у тому, що зробити інформацію, яка міститься у фінансовій звітності доречною, достовірною, зіставною та

зрозумілою.

В системі GAAP принципи бухгалтерського обліку поділяють на загальні принципи та спеціальні. Загальні принципи – це базові передумови, концепції та інструкції із складання фінансових звітів. Спеціальні принципи – це детальні правила складання звітів про господарські операції та події.

Як уже зазначалося, міжнародний бухгалтерський облік базується на основних принципах, які є дещо відмінними залежно від моделей обліку. розглянемо основні принципи, які існують в GAAP, IFRS та національними ПСБО (табл. 18.1).

Таблиця 18.1. Принципи та припущення, які існують в міжнародних та національних стандартах

Стандарти	Основні припущення та принципи
GAAP	Припущення: безперервності, про стабільність валюти, господарської одиниці, періодичності. Принципи: нарахування, відповідність доходів та витрат, превалювання сутності над формою, обачність (консерватизм), повне висвітлення, історична вартість, послідовність, суттєвість
IFRS	Основоположні припущення: безперервність, суттєвість та об'єднання у групи, послідовність подання. Принципи: нарахування, відповідність доходів та витрат, превалювання сутності над формою, обачність (консерватизм), повне висвітлення, автономність, історична собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність
П(С)БО	Принципи: автономність, безперервність діяльності, періодичність, історичної (фактичної) собівартості, нарахування й відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника

При цьому принципи можна класифікувати:

1. Принципи, які визначають якість інформації (зрозумілість, доречність достовірність, суттєвість, превалювання сутності над формою тощо).

2. Принципи, які формують процедуру ведення обліку (принцип автономності, принцип безперервності, принцип послідовності, принцип періодичності).
3. Принципи, які регулюють ведення обліку (принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, принцип історичної собівартості), принцип грошового вимірника.

Як свідчить таблиця 18.1 принципи, які існують в міжнародних та національних стандартах мають певну відмінність. Проте, незважаючи на їх різну комплектацію, економічний зміст залишається дуже схожим (табл.18.2 ).

Таблиця 18.2. Економічний зміст стандартів в різних моделях обліку

<b>Принципи</b>	<b>IFRS</b>	<b>GAAP</b>	<b>ПСБО</b>
Принцип безперервності	Припускається, що у підприємстві немає ні наміру, ні необхідності припиняти або істотно скорочувати свою діяльність у недалекому майбутньому	Всі фінансові звіти повинні готуватися ґрунтуючись на припущенні, що дане підприємство буде продовжувати працювати в майбутньому	Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі
Принцип автономності (самостійності господарської одиниці)	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.	Підприємство розглядається як господарська одиниця (юридична особа), що є відокремленою від її власників чи інших підприємств. Тому особисті операції власника потрібно розглядати окремо від господарських операцій даного підприємства. А особисте майно та інші засоби власників підприємства не повинні відображатись у його звітності	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не мають відображатись у фінансовій звітності підприємства

Продовження табл. 18.2

<b>Принципи</b>	<b>IFRS</b>	<b>GAAP</b>	<b>ПСБО</b>
Принцип нарахування	Доходи (витрати) відносяться на той період в якому воли були фактично отримані (понесені)	Господарська операція визнається коли вона здійснена, а не коли сплачені або отримані кошти	Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів
Принцип відповідності	У звітному періоді реєструються тільки ті витрати, які призвели до доходів звітного періоду, тобто доходам звітного періоду повинні відповідати витрати звітного періоду	Вимагає співвіднесення доходів і породжують їх витрат за часом	
Принцип суттєвості	У звітність включаються тільки ті облікові позиції, які можуть вплинути на прийняття рішень	У бухгалтерському обліку мають бути відображені усі важливі, суттєві події, господарські операції, які необхідні для прийняття рішень на основі даних звітності	У фінансових звітах має відобразитись уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівниками установи чи інвесторами. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може вплинути на економічні рішення користувачів звітності
Принцип превалювання сутності над формою	Результати операцій та угод відображують відповідно до реального стану речей	Сутність операцій або інших подій не завжди відповідає тому, що впливає з їхньої юридичної або розробленої форми	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з їх юридичної форми

Продовження табл. 18.2

<b>Принципи</b>	<b>IFRS</b>	<b>GAAP</b>	<b>ПСБО</b>
Принцип послідовності (постійності)	Підприємства протягом тривалого часу мусять керуватися одними й тими ж правилами і методами бухгалтерського обліку. Будь-які зміни мають бути обґрунтовані (наприклад, у законодавчій базі) та докладно описані в додатку до фінансової звітності.	Якщо компанія обрала один якийсь метод обліку, то вона повинна застосовувати його постійно, тобто якщо фінансові звіти використовуються для порівняння, то показники цих звітів повинні розраховуватись однаково за роки, які аналізуються	Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності
Принцип обачності (консервативність)	Вживаються всі необхідні заходи для зняття невизначеності аби уникнути завищення активів чи доходів або заниження зобов'язань та витрат.	Більша готовність до обліку ймовірних збитків і втрат, ніж можливих доходів. Відповідно до цього збитки визнаються у міру можливості в момент понесення, навіть якщо вони ще не реалізовані, а доходи повинні визнаватися тільки в момент реалізації	Застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню доходів підприємства
Принцип історичної собівартості	За ним пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.	Активи компанії відображаються у фінансових звітах за ціною їх придбання (за собівартістю)	Пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виготовлення чи придбання
Принцип періодичності або облікового періоду	Якщо діяльність суб'єкта господарювання безперервна, повинні бути виділені звітні періоди для складання необхідної звітності та виявлення результатів діяльності	Визначає можливість і необхідність поділу безперервної діяльності підприємства на звітні періоди для складання необхідної звітності та виявлення результатів діяльності	Можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності

Продовження табл. 18.2

Принципи	IFRS	GAAP	ПСБО
Принцип єдиного грошового вимірника (припущення про стабільність валюти)	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці	У фінансові звіти включають тільки ті статті, які можуть бути виражені в грошових одиницях	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці
Принцип повного висвітлення (повного розкриття інформації)	Усі господарські операції підприємства підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без жодних винятків	Розкриття всієї суттєвої інформації, в тому числі і не має відношення до предмета звітного періоду, якщо володіння даною інформацією істотно впливає на можливу поведінку користувача	Фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенціальні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі

#### 18.4. Практичне застосування принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності

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

Відповідно до НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *принципи бухгалтерського обліку* – це правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Проте у законодавстві принципи наведено тільки оглядово без рекомендацій до їх застосування, що ускладнює їх розуміння та застосування на практиці, а це може призвести до певних помилок та

інших негативних наслідків. Розглянемо приклади застосування принципів докладніше.

**Принцип безперервності або діючого підприємства.** Цей принцип передбачає, що всі фінансові звіти повинні готуватися ґрунтуючись на припущенні, що дане підприємство буде продовжувати працювати в майбутньому і не буде зупинена найближчим часом. Це припущення є основою для відображення статей активів за фактичною собівартістю, а не за ринковою вартістю, яка стає визначальною при ліквідації підприємства. Припущення про ліквідацію підприємства призводить до викривлення вартості підприємства, його активів та зобов'язань. До звіту про фінансові результати включаються доходи та витрати, зумовлені нормальною поточною діяльністю підприємства.

У разі, коли є ознаки, що підприємство припинить свою діяльність і буде ліквідоване, використовуються інші правила бухгалтерського обліку. У разі ліквідації підприємства його активи (майно) оцінюються за ліквідаційною або ринковою вартістю. За цією вартістю підприємство не повинно постійно здійснювати оцінку своїх активів. Керівництво підприємства повинно виходити з принципу, що активи будуть використані в майбутній діяльності, яка не припиняється. Поточна вартість обладнання, машин та інших засобів є неактуальною, тому що підприємство не розпродаватиметься частинами, а буде використано цілим майновим комплексом у майбутньому виробництві. Для власника підприємства більш важливим є не поточна вартість активів підприємства, а обсяги та швидкість грошових потоків, які мають надійти від діяльності підприємства.

Так, наприклад, компанія є виробником джинсів, якби компанія ліквідувалась сьогодні, то частково вироблені джинси не мали б якусь цінність. Бухгалтер компанії не розраховує вартість цих джинсів на окремих етапах виробництва. Він виходить з того, що виробництво

джинсів пройде повний цикл виробництва, не беручи до уваги вартість незавершене виробництво джинсів, які, можливо, необхідно було б розпродавати у випадку банкрутства.

Однак інколи трапляється, що компанія знаходиться на грані банкрутства. У такому випадку виникає необхідність визначення ліквідаційної вартості активів.

**Принципи автономності (самостійності) компанії, господарської одиниці.** Цей принцип визначає, що при формуванні фінансових звітів кожне підприємство розглядається як господарська одиниця (юридична особа), що є відокремленою від її власників чи інших підприємств. Тому особисті операції власника потрібно розглядати окремо від господарських операцій даного підприємства. А особисте майно та інші засоби власників підприємства не повинні відображатись в обліку та звітності підприємства. Слід зазначити, що принцип автономності або господарської одиниці розповсюджується не тільки на приватні компанії, а й на урядові установи, заклади освіти, недержавні й релігійні організації та інші установи.

Якщо якась установа є структурним підрозділом іншої, то в цьому випадку вона також розглядається як окрема господарська одиниця і вона також повинна вести свій власний фінансовий облік. Наприклад, початкова школа може входити до складу середньої школи, та, в свою чергу, входить до системи освітніх установ певного району, а ті установи - до системи освітніх установ міста чи іншої адміністративно-територіальної одиниці. Однак відповідно до принципу автономності (господарської одиниці) кожна з освітніх установ здійснює свій власний фінансовий облік.

**Принцип нарахування** означає, що господарська операція визнається коли вона здійснена, а не коли сплачені або отримані кошти. Звітність, яка складена за цим принципом інформує про активи, що будуть

отримані у майбутньому, тобто принцип нарахування розмежовує отримання виручки та юридичне зобов'язання сплатити борг.

Необхідність даного принципу обумовлена тим, що господарська діяльність підприємства є безперервним процесом, а фінансова звітність складається на визначений момент часу, тобто ця діяльність штучно переривається. У момент складання звітності існують вже понесені витрати, але не оплачені, що представляють собою зобов'язання, і доходи, уже зароблені, але не отримані в грошовому еквіваленті, які є активами. Даний принцип вимагає такі доходи і витрати відображати у тому звітному періоді, коли вони виникли, а не тоді, коли виплачені або отримані кошти, оскільки саме така інформація є найбільш корисною при прийнятті користувачами економічних рішень.

Наприклад, якщо за домовленістю сторін плата за квартиру повинна вноситися 1-го числа кожного місяця. Якщо вона не внесена до середини місяця, то бухгалтер повинен включити цю суму в дохід, а недисциплінований платник стає дебітором.

**Принцип відповідності** доходів та витрат. У звітному періоді реєструються тільки ті витрати, які призвели до доходів звітного періоду, тобто доходам звітного періоду повинні відповідати витрати звітного періоду.

У бухгалтерській практиці діє таке правило, якщо:

- витрати призводять до майбутніх вигод – вони відображаються як активи у балансі;
- витрати призводять до поточних вигод – як витрати звітного періоду і відображаються у звіті про фінансові результати й впливають на розрахунок прибутку або збитку звітного періоду;
- витрати не призводять ні до яких вигод – збитки.

Відповідно до цього принципу, для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами

звітнього періоду. Витрачені кошти розглядаються як витрати звітнього періоду не обов'язково у момент виплати грошей, а й у момент споживання активів або виникнення зобов'язань з метою отримання доходу. Продаж товарів або надання послуг мають два аспекти:

- виручка від реалізації, яка впливає на зростання нерозподіленого прибутку;
- витрати, що відображають зменшення нерозподіленого прибутку, тому що певна частка активів була використана у процесі діяльності.

Для точного визначенім чистого ефекту та нерозподіленого прибутку від реалізації товарів чи послуг необхідно, щоб витрати та прибуток відповідали одному періоду.

На практиці при використанні принципу відповідності спочатку визнаються активи, що призвели до виникнення прибутку, а потім проводиться співставлення вартості витрачених активів з отриманими доходами за однаковий період діяльності.

Іноді трапляється, що спочатку визнаються витрати на виробництво товарів чи послуг, а вже пізніше визнається дохід. Така ситуація можлива, коли товари продаються в кредит чи розстрочку або коли покупець не вчасно вносить плату за отримані товари (послуги).

**Принцип суттєвості.** Він означає, що операції відображаються у фінансових звітах, якщо їх сума є суттєвою. Кожну суттєву статтю у фінансових звітах слід подавати окремо. Несуттєві суми слід об'єднувати з сумами подібного характеру чи статтями; подавати їх окремо не потрібно.

Цей принцип передбачає, що в бухгалтерському обліку мають бути відображені усі важливі, суттєві події, господарські операції. Однак, у деяких випадках, коли господарські операції суттєво не впливають на фінансові результати та звітність, дотримання деяких облікових принципів не є обов'язковим. Компанія може не відображати малоцінні речі в складі основних засобів, а списувати їх в момент придбання.

Фінансові звіти є результатом обробки великої кількості операцій, структурованих шляхом об'єднання в групи згідно з їх характером або функцією. Заключним етапом у процесі об'єднання та класифікації є подання стислих і класифікованих даних, які формують рядки безпосередньо у фінансових звітах або у примітках. Якщо окрема стаття не є суттєвою, її об'єднують з іншими статтями безпосередньо у фінансових звітах або у примітках. Стаття, яка не є достатньо суттєвою, щоб було виправданим окреме її подання безпосередньо у фінансових звітах, може бути достатньо суттєвою для того, щоб подати її окремо у примітках.

У цьому контексті інформація є суттєвою, якщо її нерозкриття може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру статті, про що складається судження в конкретних випадках її пропуску. Вирішуючи, чи є стаття або об'єднання статей суттєвим, оцінюють характер і розмір статті. Залежно від обставин характер або розмір статті може бути вирішальним чинником. Наприклад, окремі однакові за характером і функцією активи об'єднуються, навіть якщо окремі суми є великими. Проте великі статті, які відрізняються за характером або функціями, подаються окремо.

Суттєвість, згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, передбачає, що окремі вимоги до розкриття інформації не треба виконувати, якщо остаточна інформація не є суттєвою. Принцип суттєвості є дуже важливим при визначенні витрат та надходжень за певний період часу.

Так, наприклад, теоретично нові олівці є активом компанії, і кожного разу, коли працівники компанії користуються ними, відбувається їх знос. Теоретично можна було б певну кількість олівців облікувати як активи. Водночас вартість цих речей є малою і витрати на облік є неефективними,

тому звичайний бухгалтер не буде цього робити. Вартість цих речей списується в момент їх придбання.

**Принцип послідовності.** Принцип послідовності передбачає, що якщо компанія обрала один якийсь метод обліку, то вона повинна застосовувати його постійно, тобто якщо фінансові звіти використовуються для порівняння, то показники цих звітів повинні розраховуватись однаково за роки, які аналізуються.

Тільки в певних випадках, коли виникає життєво необхідна ситуація, яка зумовлена об'єктивністю реальної практики, методи ведення обліку можуть бути змінені. Це певною мірою стосується методів нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів, порядку нарахування зносу малоцінних предметів, створення резервів, методу обліку витрат виробництва, методів оцінки майна тощо.

**Принцип привалювання сутності над формою,** за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Сутність операцій або інших подій не завжди відповідає тому, що виникає через їх юридичну або розроблену форми. Наприклад, підприємство може передати активи іншій стороні таким чином, що згідно з документами право власності перейде цій стороні, хоча можуть існувати угоди, які забезпечуватимуть подальше надходження майбутніх економічних вигід, втілених у цьому активі. За таких обставин звітність щодо продажу не відобразатиме правдиво здійснену операцію.

**Принцип обачності або принцип консерватизму.** В основі цього принципу лежить правило, які можна сформулювати так: не передбачати доходи і передбачати всі можливі витрати.

Цей принцип вимагає уникати недооцінки зобов'язань та витрат, а також переоцінки активів і доходів. Через це потенційні витрати (знецінення активів, можливі зобов'язання) списуються на фінансові

результати в момент отримання інформації про їх можливість, а доходи відображаються в обліку тільки за наявності впевненості в їхньому отриманні. Прикладом практичного застосування цього принципу є правило нижчої оцінки (собівартість або ринкова ціна) запасів та ринкових цінних паперів, створення резерву сумних боргів.

Як правило, керівництво будь-якої компанії намагається підготувати якомога кращий звіт про фінансовий стан підприємства, яким вони керують. Цей принципі бухгалтерського обліку є стримуючими факторами для невиправданих оптимістичних висновків керівництва компаній. Для визнання факту зростання нерозподіленого прибутку необхідно більше вагомих доказів, ніж при визнанні витрат. У цьому й полягає суть принципу обачності.

Існують деякі проблеми з визначенням “потенційно визнаний” та “потенційно можливий” залежно від конкретної ситуації. Якщо мова йде про торгівлю, то поняття “потенційно визнаний” означає, що виручка визнається за період, коли були доставлені товари, а поняття “потенційно можливі” означає, що витрати визнаються за період, коли вони можуть виникнути.

***Принцип історичної собівартості.*** Економічні ресурси підприємства називаються його активами. Активи складаються з коштів, землі, будинків, обладнання та іншого майна і майнових прав. Принцип історичної собівартості, як і принцип безперервності, є одним з фундаментальних принципів бухгалтерського обліку. Цей принцип означає, що активи компанії відображаються у фінансових звітах за ціною їх придбання (за собівартістю).

Цей принцип визначає основу для виміру активів, зобов'язань і капіталу підприємств. Він наголошує, що грошові еквіваленти вартості повинні використовуватись для визначення всіх елементів фінансової

звітності. Вартість, за якою активи показані в фінансовій звітності, не є ціною, за яку ці активи можуть бути проданими.

Однак принцип історичної собівартості зовсім не означає, що всі активи компанії визначаються у фінансових документах за вартістю їхнього придбання протягом всього часу володіння цими активами. Історична вартість активів також може змінюватись. З часом вартість довгострокових активів зменшується, тому що активи мають обмежений період існування. Відбувається амортизація активів. Суть процесу амортизації довгострокових активів полягає у поступовому зменшенні вартості активів та перенесенні цій вартості на “операційну” вартість (тобто вартість процесу виробництва). Амортизація не має ніякого відношення до ринкової чи реальної вартості активів.

Саме фактична собівартість придбання заноситься в «історію» об'єкта обліку, закріплюється за ним протягом усього життєвого циклу використання або споживання і не вимагає ніяких додаткових витрат на ведення бухгалтерського обліку, у той час як при організації облікового процесу за поточною вартістю потрібен додатковий персонал для проведення постійних переоцінок.

Зауважимо, що даний принцип визначає лише пріоритетність принципу історичної собівартості, але це не означає, що підприємство не може застосовувати інші методи оцінки.

***Принцип періодичності або облікового періоду.*** Принцип визначає можливість і необхідність поділу безперервної діяльності підприємства на звітні періоди для складання необхідної звітності та виявлення результатів діяльності. Проміжним обліковим періодом є поквартальні періоди, за які також складається звітність і виявляються фінансові результати.

Хоча діяльність підприємства є безперервною і реальну оцінку бізнесу можна визначити тільки в момент ліквідації підприємства, у цілях складання

фінансової звітності принцип періодичності припускає розділення діяльності підприємства на певні періоди часу.

Звітним періодом для подання фінансової звітності в Україні є календарний рік. У новоствореному підприємстві перший звітний період становить менше 12 місяців, але не більше 15 місяців.

**Принцип єдиного грошового вимірника (припущення про стабільність валюти)**, згідно з яким вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці. Цей принцип передбачає, що гроші є найбільш універсальним виміром різних об'єктів обліку, а також забезпечують адекватну оцінку господарської діяльності підприємства. Гроші стають основним детермінатором визначення фактів та подій. У фінансові звіти включають тільки ті статті, які можуть бути виражені в грошових одиницях.

Цей принцип спростовує твердження про неможливість поєднання колючого дроту з яблуками, їх можна поєднати, якщо виразити їхню вартість у грошах.

Незважаючи на всі переваги даного принципу, слід зазначити, що суми не розкривають повної картини суб'єкта господарювання. Тому той, хто користується фінансовою звітністю, повинен усвідомлювати це, бо іноді нефінансова інформація є більш важливою. Гроші визначають вартість речі в момент фіксації операції в бухгалтерському обліку. Зміни вартості грошей не призводять до змін у бухгалтерському обліку.

**Принцип повного розкриття інформації.** Відповідно до цього принципу, фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основ. Інформація вважається суттєвою, якщо вона може вплинути на оцінку статей звітності або рішення, що приймаються на її основі. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до фінансової звітності.

До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства. Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді).

Узагальнимо приклади використання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності у табл. 18.3.

Таблиця 18.3. Приклади використання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Назва принципу	Приклади
Обачність	На балансі підприємства обліковуються основні засоби, залишкова вартість яких удвічі більше від їх справедливої вартості. Відповідно до принципу обачності підприємству доцільно провести уцінку цих основних засобів з метою запобігання завищення реальної вартості активів
Повне висвітлення	У результаті інвентаризації на підприємстві виявлено надлишки (неоприбутковані виробничі запаси). Відповідно до принципу повного висвітлення виявлені надлишки підлягають оприбуткуванню
Автономність	Підприємство зареєстроване за місцем проживання власника, тобто у його ж будинку. У такому разі потрібно розмежувати власні потреби і потреби підприємства у використанні комунальних послуг, засобів інформації (передплата періодичних видань, телебачення, телефон) та інших засобів (наприклад, комп'ютерна техніка)
Послідовність	Обліковою політикою підприємства визначено для певної групи основних засобів прямолінійний метод нарахування амортизації. Підприємство не може безпідставно змінити метод нарахування амортизації даних основних засобів, адже це призведе до зміни валових витрат підприємства. Зміни в обліковій політиці допускаються лише у визначених законодавством випадках і повинні бути чітко обґрунтовані
Безперервність	Принцип безперервності найкраще ілюструється розподілом статей активів і зобов'язань на короткострокові і довгострокові, оскільки тільки у разі, якщо підприємство функціонуватиме в осяжному майбутньому, тобто більше ніж 1 рік, то підприємство має право проводити таке розмежування

Продовження табл. 18.3

Назва принципу	Приклади
Нарахування та відповідність доходів і витрат	Підприємство відвантажило продукцію наприкінці грудня поточного року, а дохід від реалізації підприємство отримує на початку січня наступного року. Відповідно до принципу нарахування і відповідності такі доходи та витрати необхідно відображати в поточному році незалежно від факту отримання грошових коштів, що дозволить правильно визначити фінансовий результат діяльності підприємства
	При безоплатному отриманні необоротних активів підприємством доходи від використання таких активів визнаються одночасно з нарахуванням витрат (амортизації) протягом всього строку корисного використання
Превалювання сутності над формою	Придбання векселя залежно від ситуації може бути кваліфіковане як фінансове вкладення, як придбання цінних паперів, як кредитна операція, як операція розрахункова
	Для більшості підприємств автомобіль що використовується за призначенням входить до складу основних засобів. Втім, завод-виробник автомобілів обліковує їх як готову продукцію, а автосалон, що продає автомобілі, обліковує їх у складі товарів
Історична (фактична) собівартість	Працівниками підприємства розроблено програмне забезпечення для вирішення певних маркетингових завдань. На створення даного забезпечення підприємство витратило 3 тис. грн (заробітна плата програмісту). Ринкова вартість такого програмного забезпечення – 8 тис. грн. Виходячи з принципу історичної собівартості підприємство повинно обліковувати такий нематеріальний актив у сумі фактичних витрат на створення, тобто 3 тис. грн.
Єдиний грошовий вимірник	Активи, пасиви та операції, виражені в іноземній валюті, для відображення у фінансовій звітності перераховують у гривні за курсом Національного банку України відповідно до діючих правил
	Активи, що обліковуються на підприємстві в натуральних вимірниках (шт., кг тощо) відображаються в грошовому вимірнику для подальшого узагальнення й складання фінансової звітності
Періодичність	Для складання проміжної фінансової звітності встановлено термін – квартал, для річної – календарний рік

Дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності сприятиме забезпеченню правильності, законності та ефективності організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

### 18.5. Принципи оцінки незалежних оцінювачів

У практиці оцінки крім принципів бухгалтерського обліку й звітності існують принципи оцінки, яку проводять зовнішні суб'єкти даного процесу: судовий експерт і незалежний оцінювач. Більшої уваги в контексті оцінки в бухгалтерському обліку та елементів фінансової звітності, а також її значення при прийнятті економічних та управлінських рішень мають принципи оцінки, яку здійснює незалежний оцінювач.

Відповідно до Національного стандарту оцінки № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» **принципи оцінки** - покладені в основу методичних підходів основні правила оцінки майна, які відображають соціально-економічні фактори та закономірності формування вартості майна.

Сутність принципів оцінки незалежних оцінювачів надано у табл. 18.4.

Таблиця 18.4. Принципи оцінки майна

Група принципів	Принцип	Характеристика принципу
Принципи, засновані на уявленнях власника (користувача)	Корисність	Об'єкт має вартість тільки в тому випадку, якщо він корисний якомусь потенційному власнику. Корисність – це здатність власності задовольняти потреби користувача в даному місці і протягом даного періоду часу
	Заміщення	Раціональний покупець не заплатить за об'єкт оцінки більше мінімальної ціни, яка справляється за іншу власність, що володіє такою ж корисністю
	Очікування (передбачення)	Вартість об'єкта оцінки визначається не стільки факторами, існуючими сьогодні, скільки очікуваними подіями. Корисність об'єкта оцінки пов'язана з вартістю прогнозованих вигод принцип очікування полягає у визначенні поточної вартості доходу або інших вигод, які можуть бути отримані в майбутньому від володіння даним об'єктом оцінки

Продовження табл. 18.4

Група принципів	Принцип	Характеристика принципу
Принципи, пов'язані з експлуатацією власності	Залишкова продуктивність	Залишкова продуктивність може бути результатом того, що земля дає можливість користувачеві отримувати максимальні доходи або до межі зменшувати витрати. Власність може бути оцінена вище, якщо земельна ділянка дозволяє забезпечити більш високий дохід або його розташування дозволяє мінімізувати витрати. Залишкова продуктивність вимірюється як чистий дохід, віднесений до землі, після того як були оплачені витрати на працю, капітал і підприємництво
	Внесок	Включення будь-якого додаткового фактора в об'єкт оцінки економічно доцільно, якщо отримуваний приріст вартості більше витрат на придбання або будівництво цього чинника. Зазначений приріст вартості і є внеском
	Збалансованість	Максимальний дохід від об'єкта оцінки можна отримати при дотриманні оптимальних величин факторів виробництва. Іншими словами фактори виробництва повинні знаходитися в пропорційному співвідношенні один з одним, щоб забезпечити максимальні доходи власнику об'єкта оцінки
	Гранична продуктивність	У міру додавання ресурсів до основних факторів виробництва чисті доходи будуть збільшуватися більш швидкими темпами порівняно з темпами зростання витрат аж до тієї точки, починаючи з якої загальні доходи хоча й ростуть, проте вже сповільнюються темпи. Це уповільнення відбувається до тих пір, поки приріст вартості, не стане менше, ніж витрати на додані ресурси
	Економічний розмір	Оптимальний характерний розмір об'єкта оцінки, який найкращим способом відповідає ринковим перевагам, переважаючим на даному ринку. Відхилення від економічного розміру, як правило, призводить до зниження привабливості та вартості об'єкта. Якщо земельна ділянка або підприємство занадто малі або занадто великі щодо вимог ринку, то вони можуть втратити у вартості
	Економічний поділ	Таке поєднання майнових прав, пов'язаних з об'єктом оцінки, при якому забезпечується оптимальна структура поточних і очікуваних вигод і як наслідок - максимальна вартість

Продовження табл. 18.4

Група принципів	Принцип	Характеристика принципу
Принципи, зумовлені дією ринкового середовища	Принцип попиту та пропозиції	Коли обсяг пропозиції і попиту збалансовані, то ринкова ціна як правило відображає витрати виробництва на оцінювану власність. Якщо ринкові ціни більше витрат на виробництво, то обсяг пропозиції буде зростати, поки не настане рівновага. Якщо ринкові ціни нижчі витрат, то обсяг пропозиції буде падати. Ціна знаходиться в прямій залежності з обсягом пропозиції і в зворотній з обсягом попиту. Взаємодія попиту і пропозиції формує ринкові ціни на власність
	Принцип конкуренції	Прогнозуючи обсяг очікуваних вигод, принесених власністю, аналітику потрібно пам'ятати, що конкуренція стимулює постійне перетікання ресурсів в ті галузі і сфери, де їх використання приносить максимальну віддачу і сприяє вирівнюванню доходів
	Принцип відповідності	Об'єкт оцінки, характеристики якого не відповідають ринковим потребам, швидше за все буде оцінений нижче середнього рівня. До характеристик можна віднести рівні зручностей і послуг, технології, оснащеність виробництва і т.д.
	Принцип залежності	З принципом відповідності пов'язані принципи регресії і прогресії. Регресія має місце, коли оцінюваний об'єкт оцінки характеризується поліпшенням. Ринкова ціна такого об'єкта не буде відбивати його реальну вартість і може бути навіть менше витрат на її виробництво. Ефект регресії може проявлятися у разі, коли об'єкт, що оцінюється, істотно відрізняється в кращу сторону від оточуючих його за призначенням та масштабом. Ефект прогресії – коли вартість середнього за якістю об'єкта оцінки завищується завдяки сприятливому оточенню
	Принцип зміни	Об'єкти оцінки поступово зношуються. Зміна політичних, економічних і соціальних сил впливає на кон'юнктуру ринку, рівень цін і вартість об'єктів. Вартість об'єкта оцінки, тому оцінюється на певну дату, яка зазначається у звіті про оцінку
	Принцип залежності	Вартість об'єкта оцінки залежить від багатьох факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, тому їх необхідно ретельно вивчати і використовувати в оцінці. Наприклад, в оцінці нерухомості істотну роль грає місце розташування об'єкта, в оцінці машин і устаткування – фактор зносу.

Підсумовуючи зазначимо основні з принципів оцінки:

- принцип корисності зводиться до того, що об'єкт має вартість лише тоді, коли він є корисним для потенційного власника (корисність може бути пов'язана з очікуванням майбутніх доходів чи інших вигід);
- попиту і пропонування відображає співвідношення пропонування та попиту на подібне майно. Відповідно до цього принципу під час проведення оцінки враховуються ринкові коливання цін на подібне майно та інші фактори, що можуть призвести до змін у співвідношенні пропонування та попиту на подібне майно;
- принцип заміщення полягає в тому, що покупець не заплатить за об'єкт більше, ніж існуюча мінімальна ціна за майно з аналогічною корисністю;
- принцип очікування – інвестор, плануючи вкладати кошти в об'єкт сьогодні, очікує отримати грошові доходи від об'єкта в майбутньому;
- принцип найбільш ефективного використання полягає в тому, що з усіх можливих варіантів експлуатації об'єкта обирається той, що забезпечує найефективніше використання його функціональних характеристик, а отже, приносить найбільшу вартість;
- принцип граничної продуктивності внеску (граничної продуктивності) передбачає врахування впливу на вартість об'єкта оцінки таких факторів, як праця, управління, капітал та земля, що є пропорційним їх внеску у загальний дохід. Вплив окремого фактору вимірюється як частка вартості об'єкта оцінки або як частка вартості, на яку загальна вартість об'єкта оцінки зменшиться у разі його відсутності.

## Контрольні запитання

1. Надайте порівняльну характеристику принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до різних стандартів.
2. В чому полягає сутність принципу обачності?
3. Охарактеризуйте принцип повне висвітлення.
4. Наведіть практичні приклади застосування принципу автономності.
5. Чому підприємство повинно застосовувати із року в рік обрану облікову політику і яким з принципів регулюється дане питання?
6. В чому полягає сутність принципу безперервності?
7. Наведіть приклади практичного застосування принципу відповідності і нарахування доходів і витрат.
8. Охарактеризуйте принцип превалювання сутності над формою.
9. Що таке єдиний грошовий вимірник?
10. Для чого застосовується в обліку принцип періодичності?
11. Надайте характеристику принципів оцінки майна.

### Список рекомендованої літератури

1. Герасим Л.М. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навчальний посібник / Л.М. Герасим, Г.П. Журавель, В.Ф. Бруханський, П.Я. Хомин. – Тернопіль: Астон, 2005. – 463 с.
2. Гольцова С.М., Плікус І.Й. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. – Суми: Університетська книга, 2007. – 255 с.
3. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет на производственных и торговых предприятиях: Учебное пособие. Под ред. Н.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2004. – 604 с.
4. Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та їх заповнення: Навчальний посібник. – К.: ЦНЛ, 2001. – 440 с.
5. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник : для студ. ВНЗ / О.В. Лишиленко. – К.: ЦНЛ, 2008. – 219 с.
6. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник / О. В. Лишиленко. – 3-тє вид. переробл. і допов. – К.: ЦУЛ, 2011. – 670 с.
7. Плиса В.Й. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / В.Й. Плиса, З.П. Плиса. – К.: Каравела, 2010. – 480 с.
8. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І. Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К. Є. Нагірська; Міністерство освіти і науки України, Луцький національний технічний університет. – К.: ЦУЛ, 2013. – 688 с.
9. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Г. О. Партин [та ін.]. – 2-ге вид. – Львів: Магнолія, 2013. – 240 с.