

Міністерство освіти і науки України
Національний технічний університет
«Харківський політехнічний інститут»

**Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко,
Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко**

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Харків
2016

УДК 657.01(075)
ББК 65.052.2я73
Б 94

Рекомендовано до друку
Вченою радою Національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»,
протокол № 2 від 11.032016 року

Рецензенти:

Остап'юк Н.А. – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Черкаського інституту банківської справи УБС НБУ (м. Київ)

Череп А.В. – д.е.н., професор, декан економічного факультету, завідувач кафедри фінансів та кредиту Запорізького національного університету

Шигун М.М. – д.е.н., професор, професор кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Авторський внесок:

Розділи 2, 6, 8, 9 підготовлено Т.В. Давидюк; розділи 1, 5, 11, 14 підготовлено О.В. Манойленко; розділи 3, 10, 13, 15 підготовлено Т.І. Ломаченко; розділи 4, 7, 12 підготовлено А.В. Резніченко.

Давидюк Т.В.

Б 94 **Бухгалтерський облік** : навч. посібник / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. – 392 с.

ISBN 978-966-916-097-3

Навчальний посібник підготовлено відповідно до програми дисциплін «Бухгалтерський облік (основи)», «Фінансовий облік I», «Фінансовий облік II» і спрямований на вироблення у студентів навичок щодо ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Він гармонійно поєднує завдання теоретичного та практичного характеру. Для полегшення опанування матеріалу контрольні запитання та завдання представлені таким чином, щоб орієнтувати студента на самостійну перевірку якості засвоєння матеріалу, робити більш ефективним його спілкування з викладачем, націлюючи і на відповіді з конкретних питань, і на творче мислення.

У посібнику висвітлено теоретичні основи бухгалтерського обліку в умовах впровадження національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Дана характеристика бухгалтерського обліку, його сутність, функції в системі управління економікою; предмет і метод бухгалтерського обліку. У навчальному посібнику розкрито особливості ведення фінансового обліку на підприємствах.

Навчальний посібник розраховано для студентів економічних спеціальностей денної і заочної форм навчання, яким необхідне знання бухгалтерського обліку для успішного здійснення підприємницької діяльності.

УДК 657.01(075)
ББК 65.052.2я73

ISBN 978-966-916-097-3

© Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко, 2016
© Національний технічний університет
«Харківський політехнічний інститут», 2016

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	7
РОЗДІЛ 1	
ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА	
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ЙОГО ПРЕДМЕТ І МЕТОД.....	8
1.1. Сутність бухгалтерського обліку	8
1.2. Виникнення та подальший розвиток бухгалтерського обліку.....	9
1.3. Завдання бухгалтерського обліку	28
1.4. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку.....	29
1.5. Метод бухгалтерського обліку	42
РОЗДІЛ 2	
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС.....	49
2.1. Балансовий метод відображення і узагальнення інформації	49
2.2. Побудова та зміст бухгалтерського балансу	51
2.3. Зміни в балансі під впливом господарських операцій.....	59
РОЗДІЛ 3	
РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	
І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС	69
3.1. Призначення та будова бухгалтерських рахунків.....	69
3.2. Подвійний запис на рахунках, його сутність та значення.....	73
3.3. Синтетичні та аналітичні рахунки бухгалтерського обліку.....	81
3.4. Значення класифікації бухгалтерських рахунків	99
3.4.1. Класифікація рахунків за призначенням і структурою	100
3.4.2. Класифікація бухгалтерських рахунків за економічним змістом.....	107
3.4.3. Класифікація бухгалтерських рахунків у взаємозв'язку з балансом.....	109
3.5. План рахунків бухгалтерського обліку.....	110

РОЗДІЛ 4	
ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ	117
4.1. Оцінка об'єктів бухгалтерського обліку.....	117
4.2. Основи калькулювання.....	118
4.3. Господарські процеси.....	121
РОЗДІЛ 5	
ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	146
5.1. Первинне спостереження в обліку	146
5.2. Роль і значення документів, їх класифікація.....	147
5.3. Реквізити документів та порядок їх оформлення.....	151
5.4. Організація документообігу.....	151
5.5. Інвентаризація та її роль в бухгалтерському обліку	155
5.6. Види облікових реєстрів	165
5.7. Способи виявлення та виправлення помилок в облікових реєстрах	167
5.8. Форми бухгалтерського обліку	171
РОЗДІЛ 6	
ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	181
6.1. Економічний зміст необоротних активів, оцінка основних засобів.....	181
6.2. Бухгалтерські рахунки з обліку основних засобів і нематеріальних активів	191
6.3. Облік наявності та руху основних засобів і нематеріальних активів	197
6.4. Облік амортизації основних засобів	199
РОЗДІЛ 7	
ОБЛІК ЗАПАСІВ	209
7.1. Запаси, їх класифікація і оцінка.....	209
7.2. Бухгалтерські рахунки з обліку виробничих запасів.....	212
7.3. Облік наявності і руху виробничих запасів	218
7.3.1. Облік виробничих запасів	218
7.3.2. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів..	222

РОЗДІЛ 8	
ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ	
І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ	229
8.1. Нормативно-правове забезпечення порядку ведення касових операцій	229
8.2. Облік касових операцій	237
8.3. Інвентаризація каси	243
8.4. Порядок відкриття і закриття рахунків в установах банків	244
8.5. Облік операцій на поточному рахунку	247
8.6. Облік дебіторської заборгованості	253
РОЗДІЛ 9	
ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ	260
9.1. Економічний зміст і класифікація інвестицій.....	260
9.2. Оцінка фінансових інвестицій.....	267
9.3. Синтетичний облік фінансових інвестицій.....	270
РОЗДІЛ 10	
ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	275
10.1.Економічний зміст власного капіталу.....	275
10.2.Облік власного капіталу	277
РОЗДІЛ 11	
ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	286
11.1.Визнання та види зобов'язань.....	286
11.2.Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками ..	289
11.3.Облік розрахунків з учасниками та за іншими операціями.....	291
РОЗДІЛ 12	
ОБЛІК ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ	
ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ	297
12.1.Економічна сутність оплати праці та її форми, державне регулювання	297
12.2.Облік особового складу працівників	303
12.3.Первісний облік витрат праці та її оплата	305
12.4.Синтетичний облік розрахунків за виплатами працівникам	306

12.5. Облік нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.....	309
РОЗДІЛ 13	
ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	317
13.1. Облік операційних витрат.....	317
13.1.1. Облік адміністративних витрат.....	317
13.1.2. Облік витрат на збут.....	318
13.1.3. Облік інших операційних витрат.....	319
13.2. Облік витрат іншої діяльності.....	322
13.2.1. Облік фінансових витрат.....	322
13.2.2. Облік витрат від участі в капіталі.....	323
13.2.3. Облік інших витрат.....	324
РОЗДІЛ 14	
ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ.....	328
14.1. Визнання та класифікація доходів.....	328
14.2. Організація обліку доходів.....	331
14.2.1. Облік доходів від реалізації.....	331
14.2.2. Облік інших операційних доходів.....	333
14.2.3. Облік доходів від участі в капіталі.....	335
14.2.4. Облік інших фінансових доходів.....	336
14.2.5. Облік інших доходів.....	337
14.2.6. Облік страхових платежів.....	338
14.2.7. Облік доходів майбутніх періодів.....	338
14.3. Облік фінансових результатів.....	339
РОЗДІЛ 15 ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА.....	343
15.1. Бухгалтерський баланс (звіт про фінансовий стан).....	343
15.2. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід).....	344
15.3. Звіт про рух грошових коштів.....	345
15.4. Звіт про власний капітал.....	345
ДОДАТКИ.....	348
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	386

ПЕРЕДМОВА

Для сучасного етапу світового розвитку характерне зростання різноманітності соціально-економічних і науково-технічних зв'язків, ускладнення господарських процесів і методів управління ними, що зумовлює стрімке посилення ролі інформації в економічному розвитку. Таким інформаційним забезпеченням на мікрорівні є система бухгалтерського обліку та складена на його основі звітність. Чітко налагоджена система обліку та контролю – це основа ефективної діяльності будь-якого суб'єкта господарювання.

Навчальний посібник «Бухгалтерський облік», підготовлено з метою надання допомоги студентам економічних вузів, призначений для детального вивчення теоретичного і практичного матеріалу та отримання навичок по даному курсу. Написаний відповідно до програми з підготовки бакалаврів за економічними спеціальностями.

У посібнику висвітлюються функції, принципи бухгалтерського обліку, предмет і метод бухгалтерського обліку, документування, інвентаризація, облікові реєстри, форми обліку, організації та практики ведення обліку на підприємствах України. Наведені в посібнику цифрові приклади, схеми, розрахунки ілюструють порядок відображення в обліку різних господарських операцій і сприяють кращому розумінню та засвоєнню суті економічних процесів. Після кожної теми наводяться питання для самоконтролю, за допомогою яких студент самостійно контролює ступінь вивчення матеріалу.

Матеріали, представлені в навчальному посібнику, розроблені на підставі: Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, методичних рекомендаціях, наукових розробок, інструктивних та інших документів.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ЙОГО ПРЕДМЕТ І МЕТОД

Знання – як і небеса – належать усім
Абрахам Джошуа Гешель

1.1. Сутність бухгалтерського обліку

У нових умовах у підприємств зростає необхідність активніше використовувати бухгалтерський облік, щоб контролювати стан і рух коштів, а також господарські процеси, пов'язані з виробництвом, розподілом, обміном і споживанням матеріальних благ. Ці дані керівництво підприємства буде використовувати при створенні своєї економічної політики, а на її основі створювати облікову та податкову політику підприємства.

Визначення бухгалтерського обліку наведено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996 – XIV.

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Відповідно до визначення бухгалтерського обліку, він відображає взаємозв'язок ряду процесів. Це:

- процес виявлення інформації, що полягає в зборі документації, що підтверджує здійснення підприємством господарських операцій;
- процес вимірювання інформації з використанням різних видів вимірників;
- процес реєстрації інформації, який включає вимогу безперервного ведення бухгалтерських записів за всіма документально оформленими операціями, що здійснюються підприємством;
- процес накопичення інформації, що представляє собою систематизацію її в певних регістрах і відомостях за однорідною ознакою (наприклад, накопичення інформації про касові операції в Касовій книзі);

– процес узагальнення інформації, пов'язаний з її накопиченням в узагальнюючих реєстрах обліку (в журналах, ордерах, Головній книзі);

– процес зберігання інформації, що полягає в організації особливої системи зберігання документів (архіви підприємства) протягом визначеного законодавством терміну за кожним видом документів (Перелік типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затверджений наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2012 р. № 578/5);

– процес передачі інформації, пов'язаний з поданням її зацікавленим юридичним та фізичним особам.

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством згідно п. 2 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є подання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» розкриває поняття «користувачі фінансової звітності» у вигляді фізичних і юридичних осіб, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішення.

Відповідно до ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» фінансова звітність підприємства не становить комерційну таємницю.

Таким чином, бухгалтерський облік є основою формування інформаційної бази підприємства для складання фінансової, податкової, статистичної звітності, що використовуватимуться для прийняття управлінських рішень.

1.2. Виникнення та подальший розвиток бухгалтерського обліку

Історія господарського обліку нараховує майже 6000 років. Однак точно сказати, коли виник облік, і відзначити цей день – неможливо. Облік виникав поступово. Був час, коли він був не потрібен, коли всі відомості про господарство вільно містилися в голові однієї людини, так як господарство було невелике, і відомостей про нього було не надто багато.

Для виникнення письмового обліку, ведення реєстрів необхідно було кілька умов. З одного боку, розвиток господарської діяльності повинно було прийняти досить помітні розміри, з іншого боку, повинні були існувати писемність і елементарна арифметика. Е. Шмаленбах говорив, що у великих господарствах запис і числа заміняють господарю очі і вуха.

Господарський облік в суспільстві виник внаслідок нагальної необхідності: не можна вести господарство без міри (ваги і рахунку), не порівнюючи доходи з витратами, не домагаючись перевищення перших над другими.

Господарський облік здійснює спостереження, вимірювання та реєстрацію явищ і фактів, господарських процесів і, тим самим дає необхідну інформацію для планування і управління діяльністю підприємства.

Система суцільного і систематичного спостереження та відображення фактів господарської діяльності призвела до виникнення так званої простої бухгалтерії. Проста бухгалтерія дозволяла взяти під контроль всі матеріальні та грошові кошти підприємства, а також його розрахунки. Облік вели в натуральному обчисленні, а розрахунки – в грошових одиницях. З'явилися впорядковані облікові реєстри – книги, виникли поняття «прибуток – видаток», «інвентар». Облік спочатку носив реєстраційний характер.

Новий етап у розвитку обліку характеризується виникненням подвійної бухгалтерії.

Вперше практичні облікові книги подвійної бухгалтерії з'явилися в Італії. Авторами, що першими описали подвійну бухгалтерію, були Бенедикто Контрулі (1458 р.), купець-гуманіст, і Лука Пачолі (1494 р.), відомий італійський математик.

Головним у творчому доробку Луки Пачолі є опис подвійного запису. У ньому закладено два основних положення, що одержали назву постулатів Пачолі:

- сума дебетових оборотів завжди тотожна сумі кредитових оборотів тієї ж системи рахунків;
- сума дебетових сальдо завжди тотожна сумі кредитових сальдо тієї ж системи рахунків.

Значення постулатів величезне, так як вони, по суті, підкреслюють універсальний характер запису, що широко застосовується і нині для реєстрації фактів господарської діяльності підприємства.

Росія засвоїла подвійну бухгалтерію в кінці XVIII ст. На рубежі XIX-XX століть російське рахівництво відчуває прилив нової хвилі.

Дослідження в галузі обліку стали більш поглибленими, а бухгалтери-дослідники розділилися на два напрямки, що стали окремими школами рахівництва: Петербурзька і Московська. Відмінності в поглядах на ті чи інші питання бухгалтерського обліку між представниками цих двох російських шкіл спостерігаються і зараз.

Петербурзька школа рахівництва. Головою Петербурзької школи був Євстафій Євстафійович Сіверс (1852-1917 рр.) – автор обмінної теорії і противник балансової теорії, що розділив практичну та теоретичну складові обліку на *«рахівництво»* і *«счетоведение»*. На відміну від інших, Є.Є. Сіверс вважав, що облікова наука не є економічною, а належить до соціології. Займався педагогічною діяльністю, був переконаний, що вивчати потрібно сутність рахівництва, а не техніку, оскільки остання набувається практикою, а сутність предмета можна досягнути тільки в аудиторії. Свій внесок зробив Є.Є. Сіверс і в термінологію, зокрема, ввів термін *«оборотна відомість»*.

Однодумцем Є.Є. Сіверса був Олександр Іванович Гуляєв, творець вчення про структуру собівартості, що спеціалізувався на промисловому обліку. Але розуміння подвійного запису виводив не просто з *«обміну»*, як Є.Є. Сіверс, а з загального закону обміну, властивого неорганічному, органічному і соціальному світам (наприклад, за законами збереження матерії та енергії).

Біля витоків освіти петербурзької школи стояв і Микола Федорович фон Дітмар – інженер за освітою. Досліднику вдалося здійснити свій внесок в розвиток цієї науки, вважаючи її частиною прикладної математики. Подвійну запис, як і О.І. Гуляєв, М.Ф. фон Дітмар пояснював фізичними законами збереження.

Основною відмінністю петербурзької школи рахівництва від московської є пояснення балансу. Зокрема, представники петербурзької школи вважали, що в основу рахівництва покладено рахунок, а баланс є наслідком системи рахунків, що баланс спирається на рахунки і не пов'язаний з інвентарем. Тому, на думку петербуржців, дидактичні методи потрібно розробляти в напрямку від рахунку до балансу, а не навпаки, як вважали представники московської школи.

Московська школа рахівництва. Представники московської школи першими в Росії прийняли балансовознавство і розробили свою балансову теорію. Наполягаючи на вивченні рахівництва *«від балансу до рахунку»*, представники цієї школи стверджували, що з балансу випливає подвійний запис, що система рахунків задана

балансом. Ними ж було зроблено спробу звести всі операції до кількох типів.

Найвідомішим теоретиком російського рахівництва був Микола Севастьянович Лунський (1867-1956 рр.) – автор балансової теорії, визнаної в нашій країні і широко відомої за кордоном. Одне з визначень, дане М.С. Лунський: «Балансом генеральним називається таблиця, в якій зіставляються майнові засоби підприємства з їх джерелами; цей баланс відображає економічний і юридичний стан в даний момент» Тут вперше зустрічаються термін «джерела утворення майна». М.С. Лунському також належать заслуги в області розробки прийомів аналізу господарської діяльності.

Цікаві аргументи на користь балансової теорії, наведені іншим представником московської школи – Георгієм Авксентійович Бахчисарайцевим (1875-1926 рр.). Вони були сформульовані у вигляді тез. Я.В. Соколов наводить кілька з них:

- баланс – рахункове зображення підприємства у вигляді однієї таблиці або у вигляді системи рахунків;
- актив – те, що підприємство отримало (вкладено), пасив – те, що підприємство винне (джерела);
- всі методи прикладної бухгалтерії повинні впливати з поняття про баланс і базуватися на ньому;
- баланс – початок і кінець рахівництва;
- терміни «Дебет» і «Кредит» з теоретичної точки зору є зайвими;
- рахунком називається місце обліку (таблиця) будь-якої статті активів або пасивів;
- рахунок – органічна частина балансу;
- ставлення рахунків до балансу – математичне: ціле дорівнює сумі своїх частин;
- вивчення рахунку раніше вивчення балансу логічно неможливо;
- всі операції по відношенню до балансу поділяються на чотири категорії;
- рахунки поділяються на активні і пасивні;
- всі пасивні рахунки – особисті, активні рахунки можуть бути і особисті, і речові.

Третій представник московської школи – Федір Іогановіч Бальмер розвивав вчення про баланс як окремий, незалежний від рахунків, об'єктів вивчення. Дослідник доводив, що звітна балансова таблиця не завжди тотожна з балансом головної книги, причому як за підсумками, так і за змістом.

У ХХ ст. проблеми балансу широко обговорювалися в німецькій літературі. Виділилися два основних напрями: статистичного (Г. Нікліш) і динамічного (Е. Шмаленбах) балансу. Статистичний (інвентарний) баланс характеризує стан засобів та їх джерел. Динамічний (рахунковий) баланс акумулює витрати і доходи підприємства.

Подвійний запис і баланс дали можливість контролювати рух вкладеного у справу капіталу і виявляти прибуток – таким чином зароджувався бухгалтерський облік.

На підставі вищевикладеного виділяють 4 основні періоди розвитку бухгалтерського обліку:

I. З моменту виникнення товарно-грошових відносин до кінця XVIII ст.

II. З кінця XVIII ст. до кінця XIX ст.

III. Кінець XIX ст. – початок XX ст.

IV. З початку XX ст. і до наших днів.

Ізольованість колишнього СРСР від зовнішнього світу загальмувала розвиток бухгалтерського обліку, а дискусія політекономії 30-х років на тему «Діалектика продуктивних сил і виробничих відносин» поклала початок поділу обліку на соціалістичний і капіталістичний. Природно, що цілі обліку розійшлися:

- метою капіталістичного обліку було відображення кругообігу капіталу і сприяння його зростанню;

- метою соціалістичного обліку був контроль за виконанням планів.

В умовах переходу до ринкової економіки виникла необхідність перегляду системи бухгалтерського з тим, щоб вона відповідала потребам господарюючих суб'єктів в інформації, в першу чергу для цілей управління. В Україні розпочався етап реформування бухгалтерського обліку. В основу реформування було покладено міжнародний досвід.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні. В умовах трансформації української економіки виникла необхідність реформування бухгалтерського обліку. Головним завданням реформи системи бухгалтерського обліку є приведення її у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Перехід до застосування міжнародних стандартів фінансової звітності здійснюється в рамках реалізації стратегічного курсу України на інтеграцію в світовий економічний простір, що передбачає адаптацію законодавства України до законодавства розвинених країн.

Основні фактори, що вплинули на процес прийняття цього рішення, такі:

1. Залежність України від іноземних кредитів та інвестицій.

2. Входження України в міжнародний простір вимагає гармонізації національної системи бухгалтерського обліку. Ця гармонізація може проводитися на основі міжнародних стандартів, так як ці стандарти:

- відображають умови ринкової економіки;
- мають міжнародне визнання;
- дають можливість забезпечити більшу порівнянність обліково-звітної інформації України та зарубіжних країн;
- дають можливість отримання однорідної інформації для її споживачів з різних країн.

3. Бухгалтерська звітність давала спотворену картину справжнього стану справ підприємства (старий порядок ведення обліку та звітності жорстко регламентував спосіб відображення в обліку окремих господарських операцій і при цьому відсутні чіткі вказівки про порядок ведення обліку ряду інших конкретних операцій), але ж дані цієї звітності використовують при складанні статистичної звітності і відповідно макроекономічних планів і прогнозів. Таким чином, ця проблема вже виходить на рівень загальнодержавних проблем.

Перебудова системи обліку формально почалася з моменту появи Указу Президента України від 23.05.92 р. «Про перехід Україні до загальноприйнятої в світовій практиці системі обліку та звітності».

Вихідними принципами реформи були:

- збереження національної системи бухгалтерського обліку та його організації;
- орієнтація на побудову власної моделі;
- забезпечення об'єктивності та оперативності даних бухгалтерського обліку;
- використання принципів МСБО та МСФЗ.

Основні відмінності діячої в Україні системи бухгалтерського обліку від міжнародних стандартів визначилися трьома позиціями: склад, зміст та оцінка статей звітності.

З метою викорінення відмінностей була прийнята «Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів», затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 29.10.98 р. № 1706.

Розвиток бізнесу, що супроводжується зростанням ролі міжнародної інтеграції, пред'являти певні вимоги до прозорості застосування в різних країнах принципів формування й алгоритмів

розрахунку прибутку, оподаткованої бази, умов інвестування та капіталізації зароблених коштів. З цією проблемою стикаються фахівці в області бухгалтерського звіту при встановленні ділових контактів із зарубіжними інвесторами на рівні підприємства. Історично на вільному ринку капіталів різних країн домінували певні групи користувачів, що послужило виникненню відмінностей у системах бухгалтерського обліку та звітності цих держав. Вказані відмінності розвивалися і трансформувалися в моделі бухгалтерського обліку, які найчастіше класифікують за територіальною ознакою.

Класифікація типів моделей:

- британо-американська модель;
- континентальна модель;
- південно-американська модель.

У багатьох країнах бухгалтерські принципи є національними законами, які встановлюють обмеження, поза якими заборонено діяти. Такі країни, як Аргентина, Німеччина, Франція мають жорсткий законодавчий підходи до обліку. Вони характеризуються високим ступенем деталізації і розробки процедур. Роль фінансового обліку в цих країнах зводиться до визначення величини податку з прибутку, яку компанія повинна заплатити державі. Україна має яскраво виражену тенденцію до входження до групи країн із законодавчим кодексом.

У країнах із загальним законодавством, закони розробляються не для того, щоб вказати, що і як треба робити, а для того, щоб попередити як цього робити не можна. Тому всередині цих обмежень дозволяється і заохочується широта суджень. Практика бухгалтерського обліку в цих країнах визначається безпосередньо бухгалтером (а не національними законами), отже, є більш гнучкою і новаторською. Великобританія і США – приклади такої групи країн. Найчастіше моделі бухгалтерського обліку класифікують за територіальним (географічному) ознакою.

Особливість британо-американської моделі, до якої входять Великобританія, США, Нідерланди, полягає в тому, що вона характеризується високорозвиненим фондовим ринком і заснована на задоволенні потреб кредиторів та інвесторів в інформації про фірми. Для неї характерна максимальна ступінь розкриття інформації, а також невисока ступінь державного втручання в процеси регулювання та формування методології бухгалтерського обліку.

Континентальна модель включає більшість країн Європи та Японії. Підприємці тут мають дуже тісні зв'язки з банками, що

забезпечують основні потреби бізнесу у фінансуванні. Бухгалтерський облік у країнах цієї моделі більш консервативний і орієнтується на чітке слідування політиці держави в галузі оподаткування, а не на потреби основних інвесторів у прийнятті рішень.

Південно-американська модель застосовується в більшості країн Південної Америки: Аргентині, Чилі, Болівії, Парагваї, Перу, Уругваї. Відрізняє цю модель постійне внесення змін з урахуванням інфляції. Поправка на інфляцію необхідна для забезпечення достовірності поточної фінансової інформації. Фінансовий облік в основному орієнтується на потреби планових державних органів. Проте процеси глобалізації, інтернаціоналізації економічних, політичних і суспільних відносин поступово призводять до створення світового ринку, для якого не існує національних кордонів.

Все це послужило передумовами формування системи облікової інформації на міжнародному рівні – МСФЗ, яка представляє собою систему правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що функціонує на міжнародному рівні. Для забезпечення гармонізації фінансової звітності 29 червня 1973 був створений Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). Він був затверджений на підставі угоди, укладеної фаховими організаціями бухгалтерів Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії. Спочатку метою КМСБО було формулювання, видання та удосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, які необхідно дотримуватися при наданні фінансової звітів, а також сприяння ухваленню й дотриманню їх в усіх країнах. За свою діяльність КМСБО видав 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку. У травні 2000 року Комітет було перейменовано на Раду з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), члени якого прийняли новий Статут. Згідно з новим Статутом РМСБО у своїй діяльності переслідує такі цілі:

- розробка єдиного комплексу зрозумілих, реалізованих стандартів, які потребують якісної, прозорої, порівнянної інформації;
- впровадження стандартів і контроль за їх дотриманням;
- співпраця з національними органами, що відповідають за розробку та впровадження стандартів з метою максимального зближення стандартів фінансової звітності в міжнародними стандартами.

Нові цілі РМСБО більшою мірою, ніж раніше орієнтовані на забезпечення практичного застосування міжнародних стандартів та

їх конвергенцію з національними системами обліку, які визначають методи оцінки й підходи до подання інформації у фінансовій звітності. Тому після реорганізації в 2001 році РМСБО перейменував стандарти з «Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку» на «Міжнародні стандарти фінансової звітності».

Перший Міжнародний стандарт фінансової звітності був затверджений 19 червня 2003 року до поширюється на фінансову звітність за період, починаючи з 2004 року. Разом з тим стандарти, опубліковані до цього, зберігають свою назву (тобто Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку) і будуть замінюватися МСФЗ поступово.

Відповідно до Програми основними завданнями трансформації бухгалтерського обліку є:

- створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів. Серед національних стандартів, розробляються як традиційні для вітчизняної практики документи, так і нетрадиційні, які до теперішнього часу не використовувалися;

- забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні;

- подання методичної допомоги у запровадженні та використанні реформованої моделі бухгалтерського обліку.

Приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку передбачається здійснювати за такими напрямками:

Законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку.

З цією метою впроваджується Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», формується нормативна база – положення (стандарти) з бухгалтерського обліку, розробляється методичне забезпечення обліку (розробка і затвердження інструкцій, методичних вказівок), а також здійснюється використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та інструкцій щодо його застосування.

Кадрове забезпечення програмних заходів реформи (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації спеціалістів

бухгалтерського обліку та звітності, працівників податкових і ревізійних органів).

Заходи, передбачені програмою реформування бухгалтерського обліку, здійснюються за узгодженим планом.

Метою нормативного регулювання бухгалтерського обліку є забезпечення доступу всіх зацікавлених користувачів інформації та звітності, яка дає об'єктивну картину фінансового стану і результатів діяльності суб'єкта господарювання. Регулювання з боку держави підлягають сфери бухгалтерського обліку, пов'язані з узагальненням інформації та складанням звітності, необхідної зовнішнім користувачам.

Важливим у нормативному забезпеченні повинно стати збереження стабільності розвитку системи бухгалтерського обліку і створення умов для послідовного і раціонального здійснення притаманних бухгалтерському обліку функцій у підприємницькому середовищі.

Центральним моментом реформування бухгалтерського обліку є впровадження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Таким чином, з 1 січня 2000 р. було розпочато процес реформування бухгалтерського обліку в Україні.

Види обліку на підприємстві і їх законодавча і нормативна база. Для нормального функціонування господарюючого суб'єкта в будь-якій економічній системі необхідно, щоб учасники, які приймають управлінські рішення, мали повну, точну і достовірну інформацію про фінансово-майновий стан керованого об'єкта. Тому ведення господарства вимагає організації спостереження за господарською діяльністю для контролю за виконанням намічених завдань та забезпечення органів управління необхідними даними. Таке спостереження досягається за допомогою господарського обліку.

Господарський облік – це кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою контролю і керівництва нею.

Система господарського обліку на підприємстві включає три види обліку:

- статистичний;
- оперативно-технічний (оперативний) облік;
- бухгалтерський.

Статистичний облік – це загальнодержавний облік. Він має справу з загальнодержавними явищами, тобто з макрорівнем

інформації (але формується за рахунок інформації окремих підприємств).

Даний вид обліку застосовується при вивченні масових соціально-економічних явищ. Статистика збирає дані про ці явища і дає їм узагальнену числову характеристику; визначає і вимірює причини змін в досліджуваних явищах для встановлення закономірностей їх розвитку. Статистика відображає господарські явища в будь-яких показниках (трудових, натуральних, грошових) залежно від властивостей досліджуваних явищ.

Для отримання первинних облікових даних статистика використовує бухгалтерські документи і дані спеціальних статистичних спостережень. Основним джерелом статистики є звітність підприємств – бухгалтерська, статистична і оперативна. Статистика використовує, організовує та узагальнює дані перепису, народжуваності, зростання рівня освіти, складу населення за віком, статтю, професіями та ін. Статистика може обмежитися вибіркоким методом спостереження і реєстрації. Статистика широко користується даними інших видів обліку. Головною особливістю статистичного обліку є те, що його дані використовуються для управління галузями, регіонами, економікою в цілому.

Оперативно-технічний (оперативний) облік – це відображення і контроль окремих господарських процесів. Застосовується, насамперед, в оперативному керівництві окремими ділянками роботи господарства (підприємства) для контролю за певними операціями на місці і в ході їх здійснення. Дані оперативного обліку в значній мірі беруться з тих же документів, що і дані бухгалтерського обліку, але вони можуть бути сформовані також на основі оперативних повідомлень у вигляді усної інформації або по телефону, факсу з подальшим письмовим підтвердженням.

Оперативний облік на підприємствах ефективно використовується для щоденного спостереження за виробленням продукції та її якістю, за навантаженням обладнанням, використанням робочого часу, виконанням норм виробітку, за ходом постачання, відвантаження та реалізації продукції відповідно до затвердженого графіка, за виконанням договорів з постачальниками і покупцями та ін.

Оперативний облік може бути встановлений на певний період (квартал, півріччя, сезон) без вказівки часу його дії. **Тимчасовий** оперативний облік застосовується під час сезонних робіт на період сільськогосподарських робіт їх контролю. **Постійний** оперативний облік ведеться для оперативного контролю за виконанням кошторисів, нормативів, а також за явкою робітників і

службовців на роботу. Оперативно-технічний облік може перериватися в часі і потреба в ньому з'являється у міру необхідності.

Бухгалтерський облік – це процес формування інформації про діяльність підприємства, узагальненої у формі фінансової звітності підприємства. За допомогою бухгалтерського обліку здійснюється суцільне, безперервне в часі відображення засобів і господарських операцій, процесів. Бухгалтерський облік є основним видом обліку.

В обліку для кількісного відображення господарських процесів застосовуються різні вимірники: грошові, натуральні, трудові.

Натуральні вимірники використовуються в підприємствах головним чином для обліку залишків і руху матеріалів, товарів та інших матеріальних ресурсів у їх натуральному виразі у відповідних заходах ваги, довжини, об'єму та ін.

Облік в натуральних вимірниках має велике значення для збереження власності. За допомогою натурального обліку ведеться спостереження за станом і рухом конкретних видів знарядь праці, предметів праці, готової продукції і здійснюється повсякденний контроль за їх збереженням. Дані натурального обліку використовуються для складання матеріальних балансів за галузях і всієї економіки. Натуральний облік, маючи велике контрольне значення, все ж обмежений у своєму застосуванні, оскільки натуральні показники не дають можливості узагальнено відображати різномірні за своїми фізичними властивостями об'єкти обліку. Наприклад, не можна за допомогою натуральних показників відобразити сукупність усіх засобів виробництва даного підприємства або випуск всієї різномірної його продукції. Тому з появою грошей поряд з натуральним вимірником почав застосовуватись грошовий вимірник.

Грошовий вимірник. На відміну від натуральних, грошовий вимірник служить для відображення господарських засобів і процесів у єдиному однорідному вимірі (у грошах). Грошові показники, засновані на натуральних, дозволяють відображати узагальнено всі господарські явища.

Застосування в обліку грошового вимірника впливає з того, що порівняння витрат суспільної праці відбувається опосередковано через вартість (грошовим виразом якої є ціна), за допомогою грошей і грошового обліку. Гроші виконують функції засобу обліку витрат суспільної праці, засобу обігу, платежу і накопичення. Тому в господарстві необхідний вартісної облік, а грошовий вимірник зберігає значення загального вимірника.

Трудовий вимірник. Для відображення в обліку кількості витраченого робочого часу використовують трудовий вимірник. Цим вимірником служать зазвичай одиниці часу (дні, години і т.д.).

Трудовий вимірник застосовується в поєднанні з натуральними вимірниками, в яких обчислюється кількість виконаної на одиницю часу роботи або користуються для виявлення продуктивності праці, розрахунку заробітку окремих робітників, виконання норм виробітку тощо.

Бухгалтерський облік – це облік **безперервний і суцільний**. Основним прийомом спостереження та первинного відображення цих операцій є оформлення їх **документами**. Крім того, деякі операції виявляються шляхом **інвентаризації**, тобто перевірки господарських засобів в натурі. Бухгалтерський облік характеризується особливим, властивим йому методом подвійного відображення господарських явищ.

Бухгалтерський та оперативний облік найтіснішим чином пов'язані між собою, оскільки обидва види обліку повинні в повному обсязі відображати єдиний господарський процес. Зв'язок показників оперативного та бухгалтерського обліку проявляється при виявленні та вивченні причин відхилень від нормативів, складанні звітності, економічному аналізі.

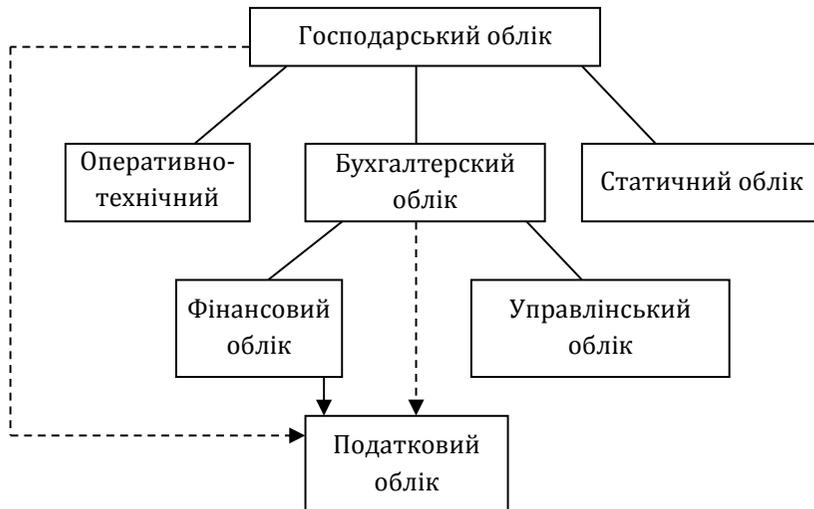


Рис. 1.1. Система обліку, що склалася в Україні

Таблиця 1.2

**Законодавчо-нормативна база бухгалтерського обліку
та фінансової звітності**

№ з/п	Назва закону, нормативного документа	Орган, дата затвердження, номер	Основний зміст
1	2	3	4
1	Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	ВРУ, 16.07.1999., № 996–XIV, з доп.	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
2	НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МФУ, 07.02.2013 р., № 73	Визначає мету, склад, принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів
3	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	МФУ, 27.06.2013 р., № 628	Визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності
4	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	МФУ, 28.05.1999 р., № 137	Визначає порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності
5	П(С)БО 7 «Основні засоби»	МФУ, 27.04.2000 р., № 92	Визначає принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, розкриття інформації про них у фінансовій звітності, визнання та оцінку основних засобів, їх переоцінку, амортизацію, вибуття основних засобів, розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності
6	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	МФУ, 18.10.1999 р., № 242	Визначає принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи, розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності, визнання та оцінку нематеріальних активів, їх переоцінку, амортизацію, зменшення корисності нематеріальних активів, розкриття інформації в примітках

7	П(С)БО 9 «Запаси»	МФУ, 20.10.1999 р., № 246	Визначає принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності, визнання і первинну оцінку запасів, оцінку вибуття запасів, оцінку запасів на дату балансу, розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності
8	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	МФУ, 08.10.1999 р., № 237	Визначає принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість, визнання та оцінку дебіторської заборгованості, поточну дебіторську заборгованість, резерв сумнівних боргів, розкриття інформації про дебіторську заборгованість у примітках до фінансової звітності
9	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	МФУ, 31.01.2000 р., № 20	Визначає принципи формування інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності, визнання та оцінку зобов'язань (довгострокових, поточних, забезпечень, передбачених зобов'язань)
10	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	МФУ, 26.04.2000 р., № 91	Визначає принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, її розкриття у фінансовій звітності, первісну оцінку фінансових інвестицій, оцінку фінансових інвестицій на дату балансу, облік фінансових інвестицій в асоційовані і дочірні підприємства, облік фінансових інвестицій для здійснення спільної діяльності, розкриття інформації про фінансові інвестиції у примітках до фінансової звітності
11	П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	МФУ, 30.11.2001 р., № 559	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності
12	П(С)БО 14 «Оренда»	МФУ, 28.07.2000 р., № 181	Визначає принципи формування в бухгалтерському обліку інформації по орендним операціям, визнання та оцінку оренди, формування витрат з оренди, амортизацію об'єкта оренди, облік оренди в орендодавця. Дає

			приклад розрахунку фінансових витрат і розподіл їх між звітними періодами. Розкриває інформацію про оренду в примітках до фінансової звітності.
13	П(С)БО 15 «Дохід»	МФУ, 29.11.1999 р., № 290	Визначає принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності, визнання та класифікацію доходів, оцінку доходу, розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності.
14	П(С)БО 16 «Витрати»	МФУ, 31.12.1999 р., № 318	Визначає принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності, визнання витрат, розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності.
15	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	МФУ, 28.12.2000 р., № 353	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності
16	П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	МФУ, 28.04.2001 р., № 205	Визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності
17	П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	МФУ, 07.07.1999 рг., № 163	Визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств, гудвілу, який виникає при придбанні, злиття підприємств, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств, облік придбання, облік злиття підприємств
18	П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	МФУ, 10.08.2000 р., № 193	Розкриває принципи формування в бухгалтерському обліку інформації щодо визначення впливу змін валютних курсів при здійсненні операцій в іноземній валюті, визнання та оцінку курсових різниць, відображення інформації у фінансовій звітності

19	П(С)БО 22 «Вплив інфляції»	МФУ, 28.02.2002 р., № 147	Визначає порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї в примітках до фінансової звітності
20	П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	МФУ, 18.06.2001 р., № 303	Визначає методологічні засади формування інформації про операції пов'язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності
21	П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»	МФУ, 16.07.2001 р., № 344	Визначає методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності
22	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	МФУ, 25.02.2000 р., № 39	Встановлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м), Звіту про фінансові результати (форма № 2-м), порядок заповнення його статей, а також зміст і форму спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок заповнення його статей
23	П(С)БО 26 «Виплати працівникам»	МФУ, 28.10.2003р., № 601	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності
24	П(С) БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	МФУ, 17.11.2003 р., № 617	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності
25	П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	МФУ, 24.12.2004 р. № 817	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності

26	П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	МФУ, 19.05.2005 р. № 412	Визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності
27	П(С)БО 30 «Біологічні активи»	МФУ, 18.11.2005 р. № 790	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності
28	П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	МФУ 28.04.2006 р. № 415	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності
29	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	МФУ 02.07.2007 р. № 779	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності
30	П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»	МФУ 26.08.2008 р. № 1090	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин та її розкриття у фінансовій звітності
31	П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій»	МФУ 30.12.2008 р. № 1577	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу та/або коштів (інших активів), а також її розкриття у фінансовій звітності
32	ПБО «Податкові різниці»	МФУ 25.01.2011 р. № 27	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності

У сучасних умовах управління економікою бухгалтерський облік виконує не тільки функцію управління. Без бухгалтерського обліку жодна з основних категорій економіки – комерційний (господарський) розрахунок, собівартість, ціна, прибуток, кредит і ін. не може проявити себе. Отже, бухгалтерська система обліку стає об'єктивною необхідністю управління економікою.

Слідуючи традиції західної практики і спираючись на національні особливості обліку в Україні, систему обліку, що склалася на даний момент, можна представити в наступному вигляді (рис. 1 1).

Отже, система господарського обліку в управлінні економікою представлена трьома взаємопов'язаними видами обліку (оперативним, бухгалтерським, статистичним). Бухгалтерський облік, в свою чергу, можна поділити на фінансовий та управлінський облік.

Фінансовий облік – це комплексний синтетичний облік всіх засобів і всієї економічної діяльності. Він також включає аналітичний облік розрахунків з постачальниками, покупцями, іншими організаціями та особами, а також аналітичний облік фінансових операцій (облік акцій і дивідендів, облигацій, векселів, кредитів та відсотків, інвестицій). За даними фінансового обліку виявляється прибуток або збиток і складається його фінансова звітність (баланс, звіт про фінансових результатах та ін.). Фінансовий облік дає інформацію про результати економічної діяльності підприємства. Фінансовий облік і звітність регулюється державою і стандартами (табл. 1.2).

Призначення **управлінського обліку** – забезпечити інформацією керівників, відповідальних за досягнення конкретних виробничих цілей. Управлінський облік здійснюється підприємством для забезпечення внутрішніх потреб в інформації. Управлінський облік в більшості країн регулюється державою і є комерційною таємницею підприємства. Управлінський облік відрізняється від традиційного фінансового обліку.

Порівнявши ці два види обліку, можна зазначити, що важливою рисою фінансового обліку є націленість. Фінансовий облік описує місце операції, завданням управлінського обліку є передбачення наслідків майбутніх операцій. В управлінському обліку інформації використовується в основному для прогнозування. Фінансова звітність підлягає публікації, управлінський облік є комерційною таємницею підприємства.

У всіх видах обліку використовуються облікові вимірники.

1.3. Завдання бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік є найважливішою функцією управління, являє собою інформаційну базу підприємства, що використовується для прийняття управлінських рішень.

Ціль бухгалтерського обліку в загальному вигляді може бути визначена як інформаційне забезпечення ефективної діяльності підприємства, збереження активів та захисту інтересів власників. Відповідно бухгалтерський облік вирішує такі завдання:

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

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

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

- захист економічної інформації від конкурентів і третіх осіб, які можуть нанести шкоду діяльності підприємства;

- якісне складання і своєчасне надання звітності, яка визначається законодавством.

Разом з тим основне завдання бухгалтера – якістю своєї праці забезпечить створення максимально достовірної інформації. Це можливо при дотриманні наступних умов:

- безперервне ведення бухгалтерського обліку;

- вибір оптимальної форми організації бухгалтерського обліку;

- формування ефективної облікової політики на базі визначення пріоритетів економічної політики підприємства;

- вибір відповідної форми бухгалтерського обліку;

- розробка схеми документообігу і технології обробки облікової інформації;

- розробка системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку;

- створення необхідних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку з боку керівника підприємства.

Обов'язки головного бухгалтера визначені пунктом 7 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження документів протягом встановленого строку покладається на власників підприємства або

посадова особа, яка здійснює керівництво підприємством (пункт 3 статті 8 Закону).

Бухгалтер несе персональну відповідальність у таких випадках:

1. Неправильне ведення обліку, наслідком чого стали занедбаність у бухгалтерському обліку і спотворення в бухгалтерській звітності.

2. Прийняття до виконання й оформлення документів по операціях, що суперечать встановленому порядку приймання, оприбуткування, зберігання і витрачання грошових коштів, матеріальних та інших цінностей.

3. Несвоєчасні і неправильні розрахунки з бюджетом.

4. Порушення порядку списання з бухгалтерських балансів недостач, дебіторської і кредиторської заборгованості та інших втрат.

5. Складання недостовірної фінансової звітності.

6. Інші порушення Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

Все перераховане вище є об'єктом адміністративних штрафів відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Солідарна відповідальність бухгалтера і керівника виникає за:

- порушення правил і положень, що регламентують фінансово-господарську діяльність суб'єкта підприємництва;
- порушення строків подання бухгалтерської звітності;
- недостовірне відображення даних про господарську діяльність господарюючого суб'єкта.

Це також об'єкт адміністративних штрафів.

Посадові особи підприємства можуть бути суб'єктами кримінальних злочинів. Поняття «посадові особи», до якого включається керівник і головний бухгалтер, визначено статтею 164 Кримінального Кодексу України.

1.4. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку

Поняття предмету і методу в бухгалтерському обліку завжди знаходиться в центрі уваги її дослідників. Сформулювати предмет обліку – означає вирішити питання про місце і роль науки про бухгалтерський облік серед інших економічних наук і водночас з'ясувати сферу його застосування, а також значення і можливості в управлінні господарською діяльністю суб'єкта господарювання.

Щоб визначити, що ж є предметом бухгалтерського обліку, слід визначити його об'єкти.

Основними об'єктами бухгалтерського обліку є господарські засоби та господарські процеси.

Господарські засоби – це ті ресурси, якими володіє підприємство для здійснення своєї господарської діяльності.

Господарські процеси – це окремі стадії руху коштів, що складаються з господарських операцій – дій і подій, що викликають зміни в структурі активів, зобов'язань, власному капіталі підприємства.

На різних ділянках застосування бухгалтерського обліку його зміст визначається формами власності та характером діяльності підприємств. Так, в державних промислових підприємствах найважливішими об'єктами обліку є склад господарських засобів, джерела господарських засобів, господарські процеси, пов'язані з ними витрати і фінансові результати.

У буквальному перекладі з латинської «об'єкт» означає «предмет». У філософському розумінні об'єкт виражає те, що протистоїть суб'єкту в його практичній і пізнавальній діяльності. Бухгалтерський облік, виступаючи функцією управління, передбачає, з одного боку суб'єкт управління, а з іншого – об'єкти реально здійснюваної діяльності, які спостерігаються і пізнаються суб'єктом управління за допомогою обліку.

Об'єкти бухгалтерського обліку виражаються в єдиному грошовому вимірнику і відображають складові елементи кругообігу коштів і фондів тієї частини процесу відтворення, що відображається в системному бухгалтерському обліку.

Господарські засоби, як об'єкт обліку, традиційно класифікують за двома ознаками: 1) за складом і розміщення; 2) за джерелами утворення і цільовим призначенням.

Важливість цієї класифікації полягає в тому, що групування засобів за складом і розміщенням використовується для заповнення лівої частини балансу (активу), а групування за джерелами утворення і цільовим призначенням – для заповнення правої частини балансу (пасиву) (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Класифікація господарських засобів підприємства

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

- 1) за формами функціонування: матеріальні засоби (активи), нематеріальні засоби (активи), фінансові активи;
- 2) за монетарною ознакою: монетарні та немонетарні активи;
- 3) за характером участі в господарському процесі, швидкістю їх обігу: оборотні та необоротні;
- 4) за рівнем ліквідності: ліквідні та неліквідні;
- 5) за участю у виробничому процесі: засоби у сфері виробництва (виробничі засоби), засоби у сфері обігу, невиробничі засоби;
- 6) за видами діяльності: засоби, що використовуються в операційній і фінансовій діяльності підприємства та засоби, що використовуються в інвестиційній діяльності підприємства;

7) за нарахуванням зносу (амортизації): господарські засоби (активи), що підлягають амортизації, і господарські засоби, на які амортизацію не нараховують.

Згідно з НП(С)БО 1 активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

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

Економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

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

Фінансові інвестиції – це активи, що їх утримує підприємство для збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. У бухгалтерському обліку виділяють довгострокові фінансові інвестиції з терміном повернення понад рік і короткострокові (поточні) фінансові інвестиції з терміном повернення до року.

Залежно від способу перенесення вартості на готову продукцію засоби виробництва поділяються на основні та оборотні. Основні засоби обслуговують виробництво протягом тривалого періоду, беручи участь у декількох виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносять свою вартість на готову продукцію частинами у міру свого зносу. Оборотні засоби повністю споживаються в одному виробничому циклі і всю свою вартість одноразово передають на створений продукт.

Розподіл господарських засобів за складом і використанням можна представити на рис. 1.4.

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

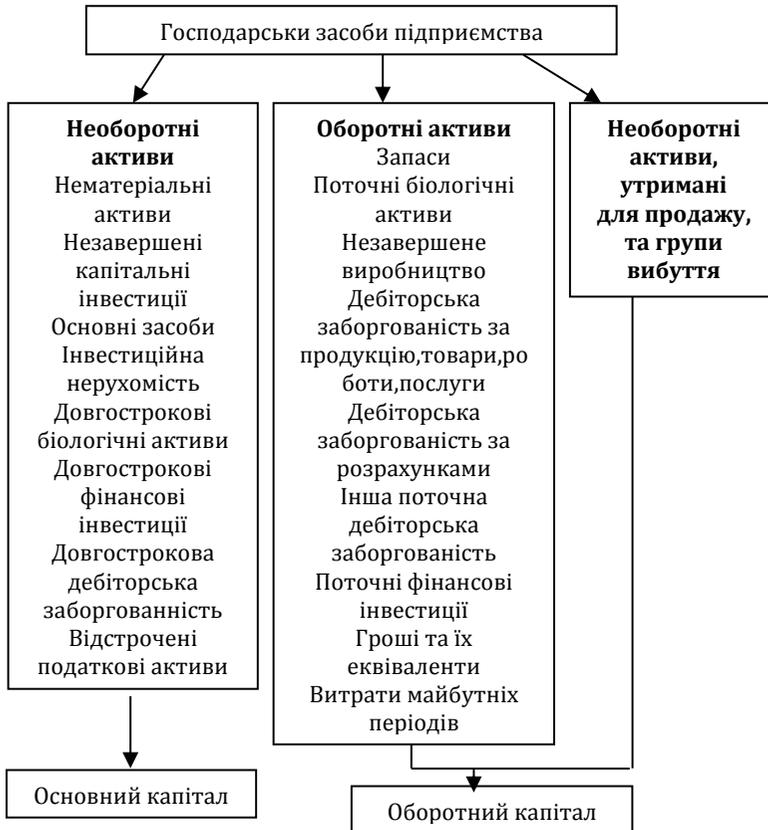


Рис. 1.4. Класифікація господарських кошти підприємства за складом і розміщення

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Необоротні господарські засоби (активи) підприємства – це сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності. До них належать господарські засоби з тривалістю використання понад рік: основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, відтерміновані (відстрочені) податкові активи,

довгострокова дебіторська заборгованість, інші необоротні матеріальні активи.

Розглянемо детальніше кожен групу (рис. 1.5).

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей або надання в оренду іншим особам.

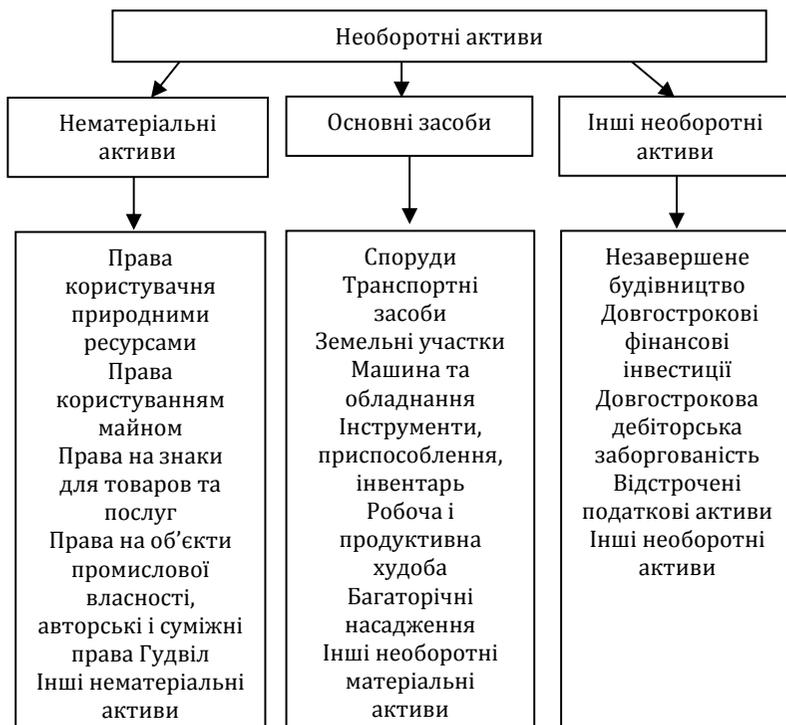


Рис. 1.5. Необоротні активи підприємства

Під нематеріальним активом розуміється умовна вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших майнових прав, визнаних об'єктом власності конкретного підприємства. До нематеріальних активів відносять придбані підприємством за плату патенти, ліцензії, авторські права,

програмне забезпечення обчислювальної техніки, права на винаходи, промислові зразки, товарні знаки, права на «ноу-хау».

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, передачі в оренду іншим особам, або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує рік).

Основні засоби беруть участь не в одному, а в декількох кругообігу господарських засобів і переносять свою вартість на вироблювану продукцію поступово, частинами, у вигляді амортизації. При цьому фізична форма основних засобів залишається незмінною. Та частина вартості, що включена у створений продукт, після його продажу перетворюється в грошові засоби, призначені для повного або часткового відтворення зношених засобів праці.

До основних засобів відносяться: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель – меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи, будівлі та споруди, машини й обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, робочий і продуктивну худобу, багаторічні насадження.

Під незавершеним будівництвом розуміється вартість незавершеного будівництва (включаючи обладнання для монтажу, що використовується для власних потреб підприємства).

Довгострокової дебіторської називається заборгованість фізичних та юридичних осіб по даному підприємству, яка не виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу на термін більше одного року.

Довгострокові фінансові інвестиції – витрати на часткове участь у статутному капіталі інших суб'єктів господарювання, на придбання акцій і облігацій на довгострокових умовах (більше одного року). До них також відносять довгострокові позики, які були передані іншим суб'єктам ведення господарства під боргові зобов'язання.

До інших необоротних активів відносять бібліотечні фонди, малоцінні необоротні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату та ін.

До оборотних активів належать виробничі запаси (сировина та матеріали, паливо, запасні частини, малоцінні швидкозношувані предмети), незавершене виробництво і напівфабрикати власного вироблення, готові вироби, грошові кошти та кошти в розрахунках.

Сировина і матеріали в обліку поділяють на *основні і допоміжні матеріали*. Основними називають ті матеріали, які утворюють речову основу виробленого виробу. Наприклад, для металорізального верстата основними матеріалами є чорні і кольорові метали, для письмового столу – дерево, для взуття – шкіра, тканина, гума. До допоміжних матеріалів можна віднести фарби, лаки, клей та інші матеріали, що додають продукції корисні якості, але не утворюють її речової основи.

Паливо, по суті, належить до допоміжних матеріалів, однак через своє значення в господарстві воно особливо контролюється і для цього виділяється в обліку.

Запасні частини потрібні для періодичних ремонтів машин і устаткування, тому на підприємствах доцільно утворювати запас вузлів і деталей, необхідних для заміни.

До *малоцінних швидкозношуваних предметів* відносяться малоцінні засоби праці, однак до них віднесені також спеціальний одяг і спеціальне взуття, що забезпечують безпеку та захист працівника на виробництві.

Незавершене виробництво – це розпочата обробкою, але ще не закінчена продукція, що знаходиться на різних стадіях обробки у виробничих цехах. Оскільки на неї витрачено сировину та матеріали, а також працю робітників на тих стадіях обробки, які ця незакінчена продукція вже пройшла, то її оцінюють виходячи з понесених витрат і ступеня готовності.

Готовими вважають вироби, що повністю закінчені обробкою, прийняті відділом технічного контролю, упаковані і здані на склад готової продукції. Фінансові інвестиції представляють собою активи, придбані підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу та інших вигод для підприємства.

Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Серед грошових коштів слід назвати *грошові кошти в касі та на рахунках в банках*.

В умовах ринкової економіки виникає такий вид цінностей, як *цінні папери*. До цінних паперів відносяться акції та облігації інших підприємств, ощадні сертифікати, векселі, чеки та інших організацій, що знаходяться в розпорядженні цього підприємства. Ці папери свідчать про вкладення коштів підприємства у фінансування

діяльності сторонніх підприємств, а також про видачу довгострокових і короткострокових позик на комерційній основі.

Серед господарських коштів слід згадати і так звані *засоби в розрахунках*, до яких відносяться всі види дебіторської заборгованості. *Дебітором* називається боржник підприємства, який отримав аванс на якісь цілі або не сплатив рахунки за поставлені товари чи надані послуги. *Дебіторська заборгованість* – це сума заборгованості підприємству на певну дату.

Отже, головна відмінність між необоротними і оборотними активами полягає у характері їх участі в господарському обороті. Нематеріальні активи, основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції неодноразово протягом ряду років беруть участь у господарському обороті і свою вартість на вироблену продукцію переносять частинами, поступово.

На відміну від необоротних оборотні активи беруть участь тільки в одному кругообігу господарських засобів: предмети праці (сировина, матеріали, паливо) свою вартість на вироблену продукцію переносять відразу і повністю.

Джерела формування майна показують, за рахунок яких коштів підприємство сформувало свої оборотні та необоротні активи, зроблено це за рахунок власного капіталу або використані залучені кошти у вигляді зобов'язань.

Групування господарських засобів за джерелами утворення і призначенням показує, за рахунок яких джерел утворено майно підприємства. Кошти підприємства утворюються за рахунок різних джерел: джерела власних коштів, джерела позикових коштів і зобов'язань (рис. 1.6).

Джерела власних коштів (закріплених) – це основні джерела коштів підприємства. До них відносяться статутний капітал, інші види капіталу, прибуток, тобто власний капітал і позиковий капітал.

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

Власний капітал інвестується його власниками на невизначений проміжок часу і не припускає повернення коли-небудь в майбутньому. Власники власного капіталу, на відміну від власників позикового капіталу, не розраховують на отримання винагороди. Ця винагорода залежить від результатів діяльності підприємства і виплачується у вигляді дивідендів. Власний капітал включає статутний капітал, додатковий капітал, отриманий понад номіналу акцій або емісійний дохід, нерозподілений прибуток, додатковий капітал від переоцінки основних засобів та запасів.

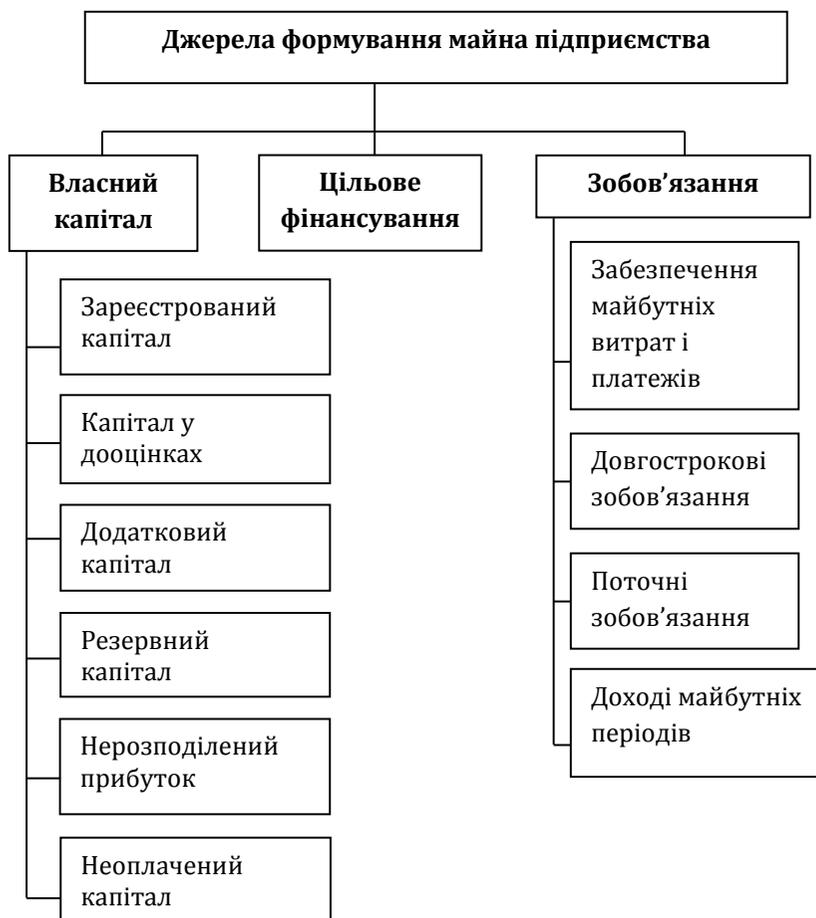


Рис. 1.6. Джерела формування майна підприємства

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

Джерела позикових (залучених) коштів – це борги. До них відносяться позики банків (короткострокові, довгострокові), постачальників, кредиторів.

Зобов'язання за розподілом суспільного продукту. Крім вартості спожитих в процесі виробництва засобів і предметів праці, до витрат

на виробництво продукції включається і заробітна плата. Заробітна плата є частиною суспільного продукту, призначена для особистого споживання. Відображення заробітної плати у складі виробничих витрат відображає виникнення у підприємства зобов'язань перед робітниками і службовцями при розподілі суспільного продукту. Одночасно з нарахуванням заробітної плати підприємство здійснює відрахування з неї. Ці відрахування також включаються до складу витрат на виробництво і відображають виникнення у підприємства зобов'язань перед органами соціального страхування. З нарахованої заробітної плати проводяться утримання податків. Це зменшує заборгованість підприємства перед робітниками та службовцями і в той же час створює зобов'язання перед бюджетом.

Зобов'язання поділяють на довгострокові (зі строком погашення більше одного року) і короткострокові (з терміном погашення до одного року).

До короткострокових зобов'язань відносять: заборгованість персоналу з оплати праці; заборгованість бюджету та державних цільових фондів по обов'язкових платежах; аванси отримані; заборгованість постачальникам і ін

Визначення складових власного капіталу, зобов'язань і доходів майбутніх періодів наведено в НП(С)БО 1.

Статутний капітал – це загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Пайовий капітал – це сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, передбачена установчими документами.

Додатковий вкладений капітал – це сума перевищення вартості реалізації випущених акцій над їх номінальною вартістю, або це суми, внесені засновниками понад статутний капітал.

Інший додатковий капітал – сума дооцінки необоротних активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.

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

Неоплачений капітал – сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Вилучений капітал – фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

Прибуток – це позитивна різниця між доходами підприємства і його витратами. Це фінансовий результат діяльності і джерело формування власних коштів підприємства. При наявності від'ємної різниці підприємство має збиток.

Забезпечення наступних витрат і платежів, нараховані (але не виплачені) у звітному періоді витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання, а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, отриманих з бюджету та інших джерел.

Довгострокові кредити банків – сума заборгованості підприємства банку за отриманими від нього позик на період більше одного року.

Інші довгострокові фінансові зобов'язання – сума довгострокової заборгованості підприємства щодо залучення позикових коштів небанківським установам.

Короткострокові кредити банків – сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками на період до одного року.

Векселі видані – сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядників та інших кредиторів.

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги – сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги.

Поточні зобов'язання за розрахунками – це борг підприємства за отриманими авансами, бюджету, з позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці тощо

Доходи майбутніх періодів – це доходи, уже отримані підприємством за роботу, яка буде виконана в наступних звітних періодах, тобто це теж зобов'язання.

Отже, господарські засоби і джерела їх утворення – це одні й ті ж кошти, але розглядаються в різних аспектах. Якщо нас цікавить склад господарських засобів, якими володіє підприємство, то ми повинні визначити, яка величина необоротних і оборотних активів, їх структура; багато з цих коштів (крім коштів в розрахунках і на банківських рахунках) можна побачити на власні очі, торкнутися, перерахувати. Що ж до їх джерел, то власний капітал, кредити і кредиторська заборгованість виглядають не настільки конкретно. Однак, знання складу та джерел їх утворення необхідно для інформування про величину і структуру господарських засобів.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, не є інвестиційною та фінансовою діяльністю.

До основної діяльності відносять операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), які є визначатися метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Для торговельного підприємства такими будуть операції з придбання та реалізації товарів, для виробничого – з придбання матеріалів і сировини, виготовлення продукції та її реалізації, для страхової компанії – з надання послуг зі страхування і ін.

Витрати, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями – виробництво, управління, збут і ін.

Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів, операційну оренду активів, отримання доходів або понесення втрат від операційної курсової різниці, створення резервів сумнівних боргів, отримання грантів та субсидій, уцінку запасів, здійснення досліджень і розробок, отримання або сплату санкцій за господарськими договорами та ін.

Інша діяльність підприємства розділяється на інвестиційну та фінансову. Інвестиційною діяльністю вважають придбання та реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства.

Повне віднесення господарських операцій до окремих видів діяльності забезпечить достовірність фінансової звітності підприємства і можливість прийняття правильних управлінських рішень.

Наступним об'єктом обліку є господарські процеси, які поділяються на:

- процес постачання;
- процес виробництва;
- процес реалізації.

Виконуючи завдання, промислові підприємства здійснюють безліч операцій, які утворюють зміст певних господарських процесів. В процесі роботи підприємств відбувається безперервний рух засобів, в ході якого вони переходять з однієї форми в іншу. Рух засобів відбувається у вигляді безперервного кругообігу. Це означає, що оборотні кошти підприємства знаходяться в кожен даний момент на всіх його стадіях. Такими стадіями є:

- процес постачання (перша фаза обігу) – придбання предметів праці для виробництва готової продукції;
- процес виробництва – створення готової продукції;
- процес реалізації – передача готової продукції споживачам шляхом купівлі-продажу, в результаті чого підприємство отримує від покупця грошові кошти.

Відображення і вивчення предмета бухгалтерського обліку забезпечується за допомогою методу бухгалтерського обліку, що формує його в специфічну інформаційну систему. Органічний зв'язок предмета і методу – коли метод визначається характером його предмета – неодмінна умова розвитку будь-якої науки.

1.5. Метод бухгалтерського обліку

Господарська діяльність підприємств різноманітна, що визначається специфікою діяльності (виробництво, торгівля, надання послуг тощо) і видами діяльності (основна, фінансова, інвестиційна). Формування повної і достовірної інформації про всю діяльність підприємства, необхідної для здійснення управлінських функцій і контролю, можливо тільки з використанням комплексу специфічних прийомів і способів, тобто на основі методу бухгалтерського обліку. Зміст методу будь-якої дисципліни залежить від конкретних особливостей предмета, завдань і вимог, що пред'являються до даної науки.

Бухгалтерський облік характеризується особливим, властивим йому методом відображення господарських явищ. Науковий зміст методу визначається загальним підходом бухгалтерського обліку до явищ господарського життя, що полягає в тому, що всі засоби і процеси, що відображають предмет бухгалтерського обліку, узагальнюються в їх єдності, взаємозв'язку шляхом числового відображення.

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність прийомів і способів, що забезпечують формування повної і достовірної інформації про діяльність суб'єкта господарювання з метою прийняття управлінських рішень.

Специфіка методу визначається особливостями предмета дослідження. Оскільки предметом бухгалтерського обліку є стан використання активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства, то метод бухгалтерського обліку повинен забезпечити можливості їх дослідження. Для відображення предмета обліку як єдиного цілого необхідно привести всі складові

частини предмета до єдиного вимірника – грошового, згрупувати активи, капітал та зобов'язання підприємства за ознакою економічної однорідності.

При більш детальному розгляді метод бухгалтерського обліку поділяється на складові частини, тобто елементи методу бухгалтерського обліку.

Основними елементами методу бухгалтерського обліку є:

а) документування та інвентаризація як способи спостереження за господарськими явищами і первинного їх контролю;

б) система рахунків і подвійний запис як спосіб реєстрації та поточного групування господарських операцій;

в) оцінка і калькулювання як способи вартісного вимірювання господарських процесів;

г) баланс і звітність як способи узагальнення рахункових записів.

Документування – первинна реєстрація всіх господарських операцій суб'єкта підприємництва. За допомогою документації досягається безперервне і суцільне відображення об'єктів обліку. Документування – це основний спосіб бухгалтерського спостереження за господарською діяльністю підприємства. Відображення господарських операцій в документах проводиться в момент здійснення цих операцій і є першим етапом обліку. Документування виступає підставою для здійснення бухгалтерських записів і забезпечує точність, достовірність і безперечність облікових показників, а також можливість їх контролю. Документи мають особливе значення в забезпеченні збереження власності. Облікові документи виступають єдиною основою всіх видів обліку, що забезпечує єдність їх показників.

Інвентаризація використовується поряд з документуванням для суцільного охоплення здійснених господарських операцій, а також для контролю бухгалтерських записів. Інвентаризація – це один із способів спостереження за господарською діяльністю, контролю за збереженням власності та забезпечення достовірності облікових даних. За допомогою інвентаризації облікові дані зіставляються з фактичними даними. Результат інвентаризації (надлишки, недостача) відображається в актах (порівняльних відомостях), що виступають підставою для облікових записів.

Система рахунків. Бухгалтерські рахунки також є елементом методу бухгалтерського обліку. Для отримання підсумкових даних про кожен об'єкт обліку необхідно всі господарські операції після їх оцінки згрупувати та узагальнити в певному порядку. Для цього операції, відображені в документах, реєструються на рахунках бухгалтерського обліку. Отже, бухгалтерські рахунки – це вторинна

реєстрація здійснених господарських операцій. Для кожного об'єкта бухгалтерського обліку, тобто для кожного виду господарських процесів, для кожної категорії господарських засобів та їх джерел відкривається окремий рахунок. Таким чином, рахунки є системою, що охоплює весь предмет бухгалтерського обліку на даному підприємстві.

Подвійний запис. Кожна операція на підставі бухгалтерського документа реєструється в системі рахунків подвійним записом. Подвійна запис – це спосіб відображення на рахунках змін, викликаних господарськими операціями в об'єктах бухгалтерського обліку. Подвійна запис полягає в реєстрації кожної господарської операції одночасно на двох рахунках. Цим забезпечується відображення на рахунках всіх операцій як взаємопов'язаних моментів руху засобів.

Оцінка. Для відображення і узагальнення в обліку різномірних господарських операцій їх необхідно оцінити. Оцінка – це спосіб вираження в грошовому вимірнику господарських явищ, що підлягають обліку. Оцінка полягає в тому, що натуральні показники, що містяться в первинних документах, переводяться в грошові. Бухгалтерський облік охоплює тільки ті елементи процесу відтворення, які піддаються грошовій оцінці. Оцінка є обов'язковою передумовою обліку, оскільки кожне господарське явище, перш ніж воно буде відображено в рахункових записах, має отримати грошову оцінку. В основі оцінки майна лежать реальні витрати, виражені в грошовому вимірнику. З метою зіставності майна та джерел його утворення для відображення в балансі проводиться оцінка, що досягається шляхом дотримання встановлених положень і правил оцінки. В окремих випадках оцінка може бути виражена в результаті обліку, тобто після документально обґрунтованого відображення і узагальнення витрат, пов'язаних з певним процесом – заготівлею матеріалів, виробництвом продукції та ін. Таке відображення і узагальнення витрат завершується калькулюванням.

Калькулювання також є елементом методу бухгалтерського обліку. Калькулювання – це спосіб обчислення собівартості продукції. Він полягає у підрахунку витрат і встановленні собівартості одиниці продукції (робіт, послуг).

Бухгалтерський баланс – це спосіб економічного групування та узагальнення інформації про майно підприємства за складом, розміщенням та джерелами утворення в єдиній грошовій оцінці на певну дату. Засоби підприємства відображаються в бухгалтерському балансі в грошовому вираженні в двох групуваннях: одна показує якими засобами підприємство володіє, інша – з яких джерел вони

були утворені. Обидві частини балансу рівні, так як відображають одне й те ж майно, але з одного боку складу і розміщення, з іншого – за джерелами його утворення.

Звітність підприємства – це система показників, що характеризує господарську діяльність підприємства за певний період. Звітність – це система підсумкових показників, що отримується за даними обліку. Вона складається з ряду таблиць і служить для управління та оперативного керівництва підприємством, аналізу та оцінки роботи підприємства, прийняття управлінських рішень. Для складання звітності використовуються підсумки записів за звітний період в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Питання для самоконтролю:

1. Що таке господарський облік?
2. Історія виникнення господарського обліку.
3. Яка роль відводиться бухгалтерського обліку в системі управління підприємством?
4. Дайте визначення бухгалтерського обліку.
5. Що ми розуміємо під законодавчою та нормативною базою бухгалтерського обліку?
6. Що таке Положення (стандарт) бухгалтерського обліку?
7. Хто несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві?
8. Які функції покладаються на головного бухгалтера в процесі організації бухгалтерського обліку на підприємстві?
9. Що є об'єктами бухгалтерського обліку?
10. Що являє собою предмет бухгалтерського обліку?
11. Що таке основні засоби підприємства?
12. Чим відрізняються нематеріальні активи від основних засобів?
13. З чого складаються джерела формування майна підприємства?
14. Які складові власного капіталу?
15. Що таке господарські процеси підприємства?

Тести для самоконтролю:

1. *Господарський облік – це:*
 - а) система відображення господарських процесів;
 - б) система контролю за господарськими процесами;
 - в) система контролю за майном підприємства;
 - г) кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою контролю за ходом виконання плану і управління діяльністю підприємством.

2. *Обліковий вимірник – це одиниця, за допомогою якої вимірюють:*

- а) господарські засоби, джерела і операції;
- б) господарські засоби;
- в) джерела утворення засобів;
- г) господарські операції.

3. *У господарському обліку застосовуються наступні вимірники:*

- а) натуральні, грошові, трудові;
- б) грошові, трудові, вартісні, статистичні;
- в) трудові, натуральні, умовно-натуральні;
- г) натуральні, умовно-натуральні, трудові, грошові.

4. *Господарський облік поєднує в собі наступні види обліку:*

- а) статистичний і бухгалтерський;
- б) бухгалтерський та оперативний;
- в) оперативний, бухгалтерський і статистичний;
- г) бухгалтерський, статистичний і натуральний.

5. *Оперативний облік застосовується для:*

- а) спостереження за окремими господарськими операціями з метою управління ними;
- б) спостереження за окремими господарськими операціями після їх здійснення;
- в) спостереження за майбутніми господарськими явищами;
- г) спостереження і контролю за окремими господарськими операціями з метою оперативного управління безпосередньо в ході їх здійснення.

6. *Бухгалтерський облік застосовується для:*

- а) відображення і контролю за засобами і процесами підприємств у загальному вигляді;
- б) спостереження і контролю за господарською діяльністю окремих підприємств з метою отримання про неї поточних і підсумкових даних;
- в) вимірювання майна в грошовому вимірі;
- г) збереження майна власника.

7. *Статистичний облік застосовується для:*

- а) вивчення масових явищ в області економіки;
- б) вивчення і контролю окремих суспільних явищ;
- в) приватних явищ в області економіки і суспільного життя;
- г) масових явищ у галузі економіки та суспільного життя.

8. *До бухгалтерського обліку висуваються такі вимоги:*

- а) своєчасність ведення обліку та надання облікових даних;
- б) простота, ясність, доступність;
- в) точність, достовірність, ясність обліку, економність його ведення;

г) відповідність бухгалтерського обліку завданням управління і контролю, своєчасність ведення обліку та подання звітних даних, повнота, точність, достовірність, ясність обліку, економність його ведення.

9. Внутрішні користувачі бухгалтерської інформації це:

- а) власники та учасники підприємства;
- б) кредитори і постачальники;
- в) банки;
- г) фіскальна служба та Пенсійний фонд України.

10. Зовнішніми користувачами бухгалтерської інформації є:

- а) власники;
- б) менеджери;
- в) працівники підприємства;
- г) фіскальна служба та Пенсійний фонд України.

11. Кредитори потребують отримання даних про підприємство щодо:

- а) заробітної плати менеджерів та економістів;
- б) податків, що сплачуються підприємством;
- в) платоспроможності підприємства;
- г) обсягу кредиторської заборгованості підприємства.

12. Принцип обачності полягає в тому, що:

а) операції повинні враховуватися виходячи з їх сутності, а не лише юридичної форми;

б) операції повинні враховуватись виходячи з їх юридичної форми;

в) фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, які можуть вплинути на рішення, що приймаються на їх основі;

г) методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затв. ВРУ від 16.07.1999. № 996 – XIV.
2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73.
3. П(С)БО 7 «Основні засоби», затв. Наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92.
4. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затв. Наказом МФУ від 18.10.1999 р. № 242.
5. П(С)БО 9 «Запаси», затв. Наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246.

6. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», затв. Наказом МФУ від 08.10.1999 р. № 237.
7. П(С)БО 11 «Зобов'язання», затв. Наказом МФУ від 31.01.2000 р. № 20.
8. П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», затв. Наказом МФУ від 26.04.2000 р. № 91.
9. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затв. Наказом МФУ від 02.09.2014 р. № 879.
10. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затв. Постановою КМУ від 22.01.1996 р. № 116.
11. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник.-К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.
12. Бухгалтерський облік в Україні: Теорія і практика / під ред. А.Н. Коваленко. – Дніпропетровськ: ТОВ Баланс-Клуб, 2003. – 528 с.
13. Організація бухгалтерського обліку в Україні: нормативна база. Біблії набряку «Фактори», 2000.
14. Соколов Л.В. Бухгалтерський облік. Від витоків до наших днів. – М.: ЮН ІТІ, 1996. – 270 с.
15. Сук Л.К. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2008. – 507 с.

РОЗДІЛ 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

2.1. Балансовий метод відображення і узагальнення інформації

Для управління підприємствами органам, які приймають управлінські рішення, необхідна, перш за все, точна інформація про його фінансово-майновий стан. При цьому необхідно знати, які види ресурсів має в своєму розпорядженні підприємство і за рахунок яких джерел вони сформовані. Така інформація може бути отримана за допомогою бухгалтерського балансу. Нагадаємо, що 19.03.2013 р. набрало чинності нове НП(С)БО 1, яким були оновлені форми фінансової звітності. Загальні правила складання балансу сформовані в НП(С)БО 1, а більш детальна інформація міститься в Методичних рекомендаціях № 433 від 28.03.2013 р. і Методичних рекомендаціях № 476 від 11.04.2013 р.

У п. 1 розділу II НП(С)БО 1 зазначено, що баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Для балансу, як і для всіх інших форм фінансової звітності, застосовуються два критерії визнання статей, за якими вони відображаються в балансі: це істотність інформації та достовірність її оцінки. Критерії суттєвості інформації кожне підприємство визначає самостійно. Як правило, такий вибір закріплюється в наказі (положенні) про облікову політику. При виборі критеріїв суттєвості підприємства можуть використовувати лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108, в якому МФУ рекомендував величини порогу суттєвості для різних статей фінзвітності (при визначенні суттєвості окремих статей за поріг суттєвості може прийматися частка відповідної статті у базовому показнику. За базовий показник рекомендується використовувати: для статей балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань; для статей звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу або витрат за звітний період. Для статей звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або витрачання) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період)).

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

Під **активами** розуміють ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до збільшення економічних вигод у майбутньому. Такі ресурси включають: основні засоби та нематеріальні активи, товарно-матеріальні запаси, грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторську заборгованість та ін.

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

Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань (тобто це ресурси, які залишаються на підприємстві після повного погашення всіх його зобов'язань).

Термін «баланс» латинського походження (bis – двічі, lanx – чаша терезів) дослівно означає «рівновага». Виявом балансового методу в бухгалтерському обліку є баланс. Вперше він був застосований в господарській практиці ще в першій половині XV ст. У балансі господарські кошти підприємства відображають за складом і розміщенням, а також за джерелами їх утворення і цільовим призначенням в грошовому вираженні на певну дату.

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

Структура та зміст балансу змінюються в залежності від форм власності, рівня продуктивних сил і розвитку виробничих відносин суспільства.

Існують різні види балансів. Баланси класифікують за: джерелами складання; термінами складання; обсягами даних; змістом; формою.

За джерелами складання баланс підрозділяють на:

- інвентарний – складається на підставі повного опису інвентарю і є скороченим варіантом балансу;

- книжковий – складається на підставі запису в книгах без підтвердження інвентаризації, тому їх називають пробним або попереднім;

- генеральний – є синтезом інвентарного та книжкового балансів і складається за рік на підставі інвентаризаційного опису і попереднього балансу.

За строками складання розрізняють баланси:

- вступні – складаються на момент створення підприємства;
- операційні – складаються протягом року і відображають окремі аспекти діяльності підприємства;

- ліквідаційні – складаються при ліквідації підприємства.

В залежності від обсягів даних баланси поділяються на:

- прості – баланси підприємств, які не мають структурних підрозділів або фінансів;

- складні – баланси підприємств, що мають структурні підрозділи;

- зведені – баланси підприємств, що мають фінанси.

За змістом розрізняють баланси:

- сальдові – включають тільки залишки за рахунками і характеризують майновий стан підприємства на певну дату;

- оборотні – баланси, які, крім залишків за рахунками, містять обороти по дебету і кредиту цих рахунків;

- результативні – баланси доходів і витрат або прибутків і збитків, які дозволяють визначити чистий прибуток або чистий збиток;

- проміжні – баланси, що складаються на будь-яку дату в залежності від потреби;

- шахові – баланси, які, крім залишків за рахунками, містять кореспонденції за цими рахунками. Такі баланси доцільно складати тільки на невеликих підприємствах, які використовують обмежену кількість бухгалтерських рахунків;

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

За формою баланси поділяються на повні та скорочені.

Всі види балансів називаються бухгалтерськими, оскільки складаються на підставі даних бухгалтерського обліку. Підприємства складають місячну, квартальну і річну звітність, обов'язковим компонентом якої є бухгалтерський баланс.

Таким чином, балансове узагальнення інформації дає можливість аналізувати співвідношення між ресурсами та їх джерелами (зобов'язаннями і власним капіталом), виробництвом продукції та її розподілом, між витратами на виробництво продукції та її випуском.

2.2. Побудова та зміст бухгалтерського балансу

Зовні баланс представляє собою таблицю, що складається з двох частин. Ліва частина балансу називається активом (від латинського

activus – діяльний, дійсний), розкриває склад і майно підприємства. Джерела утворення майна відображаються в правій частині балансової таблиці – пасиві (від латинського passivus – пасивний). Пасив показує склад власного капіталу підприємства і сукупність його зобов'язань.

Кожен елемент активу і пасиву називається **статтею балансу**. Кожна стаття позначається кодом рядку балансу. Згідно з методичними рекомендаціями № 433, які містять досить докладні вказівки про складання балансу, зокрема зміст його статей відображено в розділі II, основна формула балансу залишилася незмінною: **активи = зобов'язання + власний капітал** (п. 2.2 Методичних рекомендацій № 433).

Змінився склад статей у новій формі балансу в порівнянні з формою, затвердженою наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87. Частина статей наведена в основній формі (вони – основні), а частина стали додатковими і перераховані в НП(С)БО 1 окремо (у додатку 3). Щоб зорієнтуватися в порядку відображення статей балансу, слід звернути увагу на їх кодування. Так, основними статтями балансу присвоєно коди від 1000 до 1900 (графа 2 балансу). Додаткові статті фінансової звітності (з додатка 3), які включаються до форми 1 «Баланс, мають коди, що починаються з одиниці, тобто коди від 1016 до 1800.

Коди присвоєні статтями фінансової звітності таким чином, щоб на їх підставі можна було зробити висновок про те, в якому порядку слід розташовувати основні та додаткові статті. Наприклад, додаткова стаття «Незавершене виробництво» має код 1102, в той час як основна стаття «Запаси» – код 1100. Отже, основна стаття «Запаси» може включати додаткову статтю «Незавершене виробництво», що використовується підприємством у разі необхідності (суттєвості) окремого відображення в балансі даної інформації.

Згідно п. 4 розділу II НП(С)БО 1, підприємства можуть не відображати в балансі статті, за якими відсутня інформація для відображення (тобто відсутні критерії визнання статті за звітний і попередній звітний період). І навпаки, якщо виконуються критерії визнання додаткових статей балансу, вони повинні бути зображені в звітності.

Об'єднання балансових статей у розділі здійснюється виходячи з їх економічного змісту. У таблиці балансу, як в активі, так і в пасиві, розташовуються стовпчики для зазначення найменування статей та їх оцінки в грошовому еквіваленті. Схематична структура балансу підприємства з назвою його розділів приведена в таблиці 2.1. Зміст,

форма та загальні вимоги до розкриття статей балансу визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Дана форма балансу складається з трьох розділів активу і чотирьох розділів пасиву. Вона приведена у відповідності до міжнародної формули балансу: **Активи = Власний капітал + Зобов'язання**.

Таблиця 2.1

Структура балансу (звіту про фінансовий стан)

<i>Актив</i>	<i>Код</i>	<i>Сума</i>	<i>Пасив</i>	<i>Код</i>	<i>Сума</i>
I. Необоротні активи II. Оборотні активи III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			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 (всього)		Валюти балансу	Баланс (всього)		Валюти балансу

Основною властивістю балансового узагальнення є рівність вартісних підсумків активу і пасиву. Воно впливає з того, що і в активі, і в пасиві балансу показуються одні й ті ж ресурси підприємства, виражені в єдиному грошовому вимірнику, але згруповані за різними ознаками: в активі – за видами, в пасиві – за джерелами утворення. Тобто підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу. Загальний підсумок показників активу і пасиву балансу називається **валютою балансу**.

Складність структури балансу, взаємозв'язок і узагальнений характер показників дозволяє розглядати його як відносно самостійної інформаційної системи, де проявляються прямі і зворотні зв'язки.

Зміни активу, не узгоджені з характеристикою пасиву, призводять до порушень рівноваги господарського механізму,

утворення ресурсів, не забезпечених відповідними джерелами. У свою чергу, актив впливає на пасив балансу: ефективне використання ресурсів призводить до збільшення їх джерел, позитивно впливає на фінансовий стан підприємства.

У балансі існують і вертикальні зв'язки між його статтями та розділами, що є предметом вивчення економічного аналізу.

Активи підприємства розділені в балансі на необоротні та оборотні, а зобов'язання – на довгострокові та поточні, відповідно до періоду, протягом якого активи будуть реалізовані або використані, а зобов'язання погашені.

Існують два критерії класифікації активів і зобов'язань:

- 1) 12 місяців з дати балансу;
- 2) операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців.

Розглянемо структуру і зміст розділів та деякі статті форми балансу.

У першому розділу активу балансу «Необоротні активи» існують такі статті: «Нематеріальні активи», де відображається вартість об'єктів, віднесених до нематеріальних активів, згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Окремо наводяться первісна вартість нематеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума накопиченої амортизації. У підсумок балансу включається лише залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації (наводиться в дужках).

У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість оборотних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів.

У статті «Основні засоби» наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізину об'єктів та орендованих цілісних майнових комплексів, на підставі П(С)БО 7 «Основні засоби» віднесених до складу основних засобів, а також вартість основних засобів, отриманих в довірче управління на праві господарського відання чи праві оперативного управління. У даній статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів. Окремо вказується первісна (або переоцінена, якщо підприємство за своїм бажанням проводить переоцінку основних засобів) вартість, сума зносу основних засобів (у дужках).

У підсумок балансу включається саме залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.

У статті «Інвестиційна нерухомість» відображається справедлива вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості, що сформована відповідно до пунктів 16, 17 і 19-23 П(С)БО 32. Якщо інвестиційна нерухомість обліковується за первісною вартістю з урахуванням норм пункту 16, 17 і 18 П(С)БО 32, то в даній статті вказується її залишкова вартість.

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. Дана стаття розділена на дві підстатті: фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств (рядок з кодом 1030) та інші фінансові інвестиції (рядок з кодом 1035).

У статті «Довгострокова дебіторська заборгованість» відображається заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після закінчення 12-ти місяців з дати балансу. У пункті 3 розділу 1 НП(С)БО 1 міститься визначення операційного циклу. Це «проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг». Термін «нормальний операційний цикл» в НП(С)БО 1 прямо не визначено, але це побічно можна визначити на підставі п. 68 МСБО 1 «Подання фінансової звітності», в якому сказано, що «якщо нормальний операційний цикл не можна чітко ідентифікувати, то передбачається, що його тривалість становить дванадцять місяців». Деякі виробництва можуть мати більш тривалий операційний цикл, ніж 12 місяців, наприклад у виноробній, будівельній галузях, сільському господарстві та ін. Тривалість операційного циклу підприємства повинна бути зафіксована в наказі про облікову політику або в іншому розпорядчому документі. Якщо підприємство у своїй обліковій політиці визначає тривалість операційного циклу більше 12-ти місяців, то дебіторська заборгованість покупців за продукцію, товари, роботи і послуги, яка виникає в ході нормального операційного циклу і при цьому повинна бути погашена після закінчення 12-ти місяців з дати балансу (за умовами договорів, в результаті відстрочки платежу тощо), в дану статтю не включається, так як вона не підпадає під перший критерій довгострокової дебіторської заборгованості: вона виникає в ході нормального операційного циклу підприємства. Тут слід також врахувати думку МФУ про класифікацію дебіторської заборгованості на

короткострокову та довгострокову, виражене ним у листі від 29.04.2013 р. № 31-08410-07-29/13727. МФУ вказує, що якщо розрахунки по дебіторській заборгованості плануються пізніше, ніж протягом 12-ти місяців з дати балансу, така заборгованість повинна відображатися у складі довгострокової заборгованості у статті з кодом 1040.

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

У другому розділу активу балансу «Оборотні активи» стаття «Запаси» відображає загальну вартість активів, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; знаходяться в процесі виробництва з метою подальшого продажу готової продукції; утримуються для внутрішнього споживання при виробництві продукції, виконанні робіт та наданні послуг, а також для цілей управління підприємством, збуту продукції та інших операцій звичайної діяльності, згідно з П(С)БУ 9. Якщо раніше в балансі окремо наводилася вартість виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції і товарів, то зараз такої деталізації вже немає, і в балансі наводиться вартість усіх запасів в одному рядку (код 1100) загальною сумою. Тільки в тому випадку, якщо докладна інформація про вартість перерахованих вище видів запасів є суттєвою, відповідні додаткові статті (коди 1101-1104) повинні бути відображені в балансі. При цьому в підсумок балансу додаткові статті не включаються.

У статті «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселем, якщо така інформація наводиться в окремій статті), вже скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто). Якщо тривалість нормального операційного циклу підприємства становить більше 12-ти місяців і при цьому у підприємства є дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги, що виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після закінчення 12-ти місяців з дати балансу, вона відображається у розглянутій статті. На це вказує і МСБО 1 у пп. «а» п. 66: «суб'єкт господарювання повинен класифікувати актив як поточний, якщо він сподівається реалізувати даний актив або має намір продати або вжити його у своєму нормальному операційному циклі». Варто звернути увагу на те, що в балансі більше не відображаються резерв сумнівних боргів і сума дебіторської заборгованості – брутто.

У статтю «Грошові кошти та їх еквіваленти» включаються готівку в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть вільно використовуватися для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У даній статті наводяться кошти в національній та іноземній валюті, тобто більше не потрібно окремо відображати такі кошти в різних валютах: національній та іноземній. Грошові кошти, що можна використати для операцій протягом одного року починаючи з дати балансу або протягом операційного циклу внаслідок існуючих обмежень, виключаються зі складу оборотних активів і відображаються як необоротні активи. Це можуть бути довгострокові депозити, а також грошові кошти, на які накладено арешт або інші обмеження. Незважаючи на те, що це грошові кошти, вони повинні відображатися у відповідності з їх низькою ліквідністю в I розділі балансу в статті «Інші необоротні активи». У разі відповідності ознаками сутєвості сум окремо може бути приведена в додаткових статтях інформація про готівкові та безготівкові кошти. У підсумок балансу включається загальна сума всіх грошових коштів та їх еквівалентів, а інформація в додаткових статтях у підсумок балансу не включається.

Третій розділ активу балансу розкриває «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття».

Перший розділ пасиву балансу статті «Зареєстрований (пайовий) капітал» наводить зафіксовану в установчих документах суму статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, що формується відповідно до законодавства. Зауважимо, що статутний капітал стає зареєстрованим після реєстрації статуту в органах виконавчої влади.

У другому розділі пасиву балансу «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» статті «Довгострокові забезпечення» відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання та ін.), розмір яких на дату складання балансу може визначатися не достовірно, а тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. У разі, якщо сума довгострокових виплат персоналу може бути визнана істотною, наводиться додаткова стаття «Довгострокові забезпечення видатків персоналу». У підсумок балансу включається загальна сума довгострокових резервів без урахування додаткової статті.

У третьому розділі пасиву балансу «Поточні зобов'язання і забезпечення» з'явилася нова стаття «Поточні забезпечення». У ній наводиться сума забезпечень, що планується використовувати

протягом 12-ти місяців з дати балансу для покриття витрат, за якими відповідне забезпечення було створено.

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом 12-ти місяців з дати балансу. Зверніть увагу, що тут однозначно встановлено критерій класифікації заборгованості на поточну і довгострокову: це 12-місячний термін погашення заборгованості (або її частини, яка підлягає погашенню в цей термін).

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). Для цієї статті прямо не встановлено такий критерій, як термін погашення протягом 12-ти місяців з дати балансу. Тому слід звернутися до п. 11 П(С)БО 11 «Зобов'язання», затвердженого наказом МФУ від 31.01.2000 р. № 20, в якому зазначено, що до поточних зобов'язань відноситься кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги. При цьому відсутні будь-які вказівки на те, чи слід класифікувати таку заборгованість на короткострокову та довгострокову виходячи з терміну погашення до або після 12-ти місяців з дати балансу. Щоб прояснити це питання, можна додатково звернутися до п. 69 МСБО 1, де вказані більш конкретні критерії розмежування зобов'язань на поточні та непоточні, у т.ч. і такі, як термін погашення протягом 12-ти місяців або в ході нормального операційного циклу. Отже, підприємство, яке складає фінансову звітність за національними стандартами, може відображати всю кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги як поточну, якщо вона підлягає погашенню протягом 12-ти місяців з дати балансу, у складі поточної заборгованості, а заборгованість, яка буде погашена пізніше – у складі довгострокової.

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається заборгованість підприємства за всіма платежами в бюджет (включаючи податки, за якими підприємство є податковим агентом). Зверніть увагу, що в даній статті окремо виділяється поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток, але в підсумку балансу вона не включається. Арифметичні правила заповнення і порівнянності статей балансу вказані в рядках 1-23 таблиці, наведеної в Методичних рекомендаціях № 476. Ці правила не містять порівнянності статей балансу зі статтями інших форм фінансової звітності, зокрема звіту про фінансові результати.

З Методичних рекомендацій № 476 можна зв'язати також і для того, щоб з'ясувати, яку додаткову статтю потрібно включати до підсумку балансу, а яку – ні.

У четвертому розділу пасиву балансу розкриваються «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття».

Баланс органічно пов'язаний з рахунками поточного обліку. Кожна господарська операція, відображена на рахунках, вносить певні зміни в балансі.

2.3. Зміни в балансі під впливом господарських операцій

Відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» під господарською операцією розуміється дія або подія, що викликає зміну в структурі активів та зобов'язань, а також власний капітал підприємства.

Наприклад, господарською операцією є отримання грошових коштів з поточного рахунку підприємства в касу. Так як при цьому зменшується кількість грошей на поточному рахунку і збільшується їх кількість в касі, а отже, змінюється структура активів підприємства. Господарські операції відбуваються на підприємствах, установах та організаціях постійно, у зв'язку з чим їхні кошти постійно змінюються і переходять з однієї форми в іншу. Тому стан активів, власного капіталу та зобов'язання підприємства (установи, організації), відображений в балансі на початок періоду, теж постійно змінюється. Однак ці зміни не порушують рівності активу і пасиву балансу, тому що зміни в різних статтях відбуваються в однакових сумах. Умови рівності активу і пасиву дають можливість підприємствам здійснювати контроль за активами підприємства, його власним капіталом і зобов'язаннями.

За ознакою впливу на баланс виділяють чотири типи господарських операцій. Розглянемо їх на прикладі вихідного балансу (табл. 2.2).

Операція першого типу. На склад з виробництва отримана готова продукція на суму 280 тис. грн. В результаті цієї господарської операції зменшиться обсяг незавершеного виробництва на 280 тис. грн., після чого його залишок становитиме 3090 тис. грн. (3370 – 280). Одночасно кількість готової продукції на складі збільшиться на 180 тис. грн. і складе 3330 тис. грн. (3050 + 280).

Таблиця 2.2

Баланс підприємства (початковий)			
АКТИВ		ПАСИВ	
<i>Назва статті</i>	<i>Сума, тис.грн.</i>	<i>Назва статті</i>	<i>Сума, тис.грн.</i>
<i>I. Необоротні активи</i>		<i>I. Власний капітал</i>	
Основні засоби	7550	Зареєстрований (пайовий) капітал	7500
		Резервний капітал	4130
		Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	3250
<i>II. Оборотні активи</i>		<i>II. Довгострокові зобов'язання та забезпечення</i>	
Запаси:		<i>III. Поточні зобов'язання та забезпечення</i>	
- виробничі запаси	2730	Поточна кредиторська заборгованість за:	
- незавершене виробництво (НЗП)	3370	довгостроковими зобов'язаннями	3200
- готова продукція (ГП)	3050	розрахунками з оплати праці	1120
Гроші та їх еквіваленти	2500	<i>IV. Зобов'язання, пов'язані з не оборотними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</i>	-
<i>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</i>	-		
БАЛАНС	19200	БАЛАНС	19200

Відображення цієї господарської операції призвело до зміни розміру окремих статей активу балансу шляхом перенесення однієї і тієї ж суми з однієї статті активу балансу в іншу. Підсумок балансу при цьому не змінюється. Отже, операції першого типу зачіпають тільки активні статті, після чого підсумок активу балансу не змінюється, рівність активу і пасиву не порушується. Змінений баланс наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Баланс підприємства після операції першого типу

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Сума, тис.грн.	Назва статті	Сума, тис.грн.
<i>I. Необоротні активи</i>		<i>I. Власний капітал</i>	
Основні засоби	7550	Зареєстрований (пайовий) капітал	7500
		Резервний капітал	4130
		Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	3250
<i>II. Оборотні активи</i>		<i>II. Довгострокові зобов'язання та забезпечення</i>	
Запаси:		<i>III. Поточні зобов'язання та забезпечення</i>	
- виробничі запаси	2730	Поточна кредиторська заборгованість за:	
- незавершене виробництво (НЗП)	3090	довгостроковими зобов'язаннями	3200
- готова продукція (ГП)	3330	розрахунками з оплати праці	1120
Гроші та їх еквіваленти	2500	<i>IV. Зобов'язання, пов'язані з не оборотними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</i>	-
<i>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</i>	-		
БАЛАНС	19200	БАЛАНС	19200

Операція другого типу. До статутного капіталу за рахунок прибутку перераховано 850 тис. грн. Ця господарська операція збільшить статутний фонд на 850 тис. грн. і зменшить суму нерозподіленого прибутку на цю ж величину. Сума статутного фонду складе 8350 тис. грн. (7500 + 850), а прибутку – 2400 тис. грн. (3250 – 850).

Внаслідок відображення цієї операції змінився розмір окремих статей пасиву балансу за рахунок перегруповання власних коштів підприємства. За рахунок зменшення одного з власних коштів

(прибутку) збільшується інше (статутний капітал) на одну й ту ж суму. Таким чином, операція другого типу призводить до зміни тільки пасивних статей балансу, в результаті чого підсумок пасиву балансу не змінюється, рівність активу і пасиву зберігається (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Баланс підприємства після операції другого типу

АКТИВ		ПАСИВ	
<i>Назва статті</i>	<i>Сума, тис.грн.</i>	<i>Назва статті</i>	<i>Сума, тис.грн.</i>
<i>I. Необоротні активи</i>		<i>I. Власний капітал</i>	
Основні засоби	7550	Зареєстрований (пайовий) капітал	8350
		Резервний капітал	4130
		Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	2400
<i>II. Оборотні активи</i>		<i>II. Довгострокові зобов'язання та забезпечення</i>	
Запаси:		<i>III. Поточні зобов'язання та забезпечення</i>	
- виробничі запаси	2730	Поточна кредиторська заборгованість за:	
- незавершене виробництво (НЗП)	3090	довгостроковими зобов'язаннями	3200
- готова продукція (ГП)	3330	розрахунками з оплати праці	1120
Гроші та їх еквіваленти	2500	<i>IV. Зобов'язання, пов'язані з не оборотними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</i>	-
<i>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</i>	-		
БАЛАНС	19200	БАЛАНС	19200

Операція третього типу. На склад підприємства надійшли матеріали від постачальників, оплата за які ще не проведена, на суму 35 тис. грн. Внаслідок цієї господарської операції збільшаться виробничі запаси і складуть 2765 тис. грн. (2730 +35). Оскільки

матеріали від постачальників надійшли, а оплата не проведена, то заборгованість (кредиторська) підприємства перед постачальником також збільшиться і складе 3235 тис. грн. (3200 +35).

Відображення господарської операції такого типу збільшує балансові статті активів підприємства та його зобов'язань на однакову суму. Внаслідок цього на цю ж суму збільшуються підсумки активу і пасиву балансу, зі збереженням рівності між активами і пасивами (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Баланс підприємства після операції третього типу

АКТИВ		ПАСИВ	
<i>Назва статті</i>	<i>Сума, тис.грн.</i>	<i>Назва статті</i>	<i>Сума, тис.грн.</i>
<i>I. Необоротні активи</i>		<i>I. Власний капітал</i>	
Основні засоби	7550	Зареєстрований (пайовий) капітал	8350
		Резервний капітал	4130
		Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	2400
<i>II. Оборотні активи</i>		<i>II. Довгострокові зобов'язання та забезпечення</i>	
Запаси:		<i>III. Поточні зобов'язання та забезпечення</i>	
- виробничі запаси	2765	Поточна кредиторська заборгованість за:	
- незавершене виробництво (НЗП)	3090	довгостроковими зобов'язаннями	3235
- готова продукція (ГП)	3330	розрахунками з оплати праці	1120
Гроші та їх еквіваленти	2500	<i>IV. Зобов'язання, пов'язані з не оборотними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</i>	-
<i>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</i>	-		
БАЛАНС	19235	БАЛАНС	19235

Операція четвертого типу. Підприємство перерахувало постачальникам у рахунок погашення кредиторської заборгованості за матеріали 1150 тис. грн. Внаслідок відображення цієї операції зменшаться балансові статті активів підприємства з одночасним зменшенням зобов'язань підприємства, відображених в пасиві, на одну й ту ж суму. Підсумок балансу зменшиться, однак рівність між активами і пасивами не порушиться. В результаті цієї операції відбудеться зменшення за статтею активу балансу «Гроші та їх еквіваленти» на суму 1150 тис. грн. і складе 1350 тис. грн. (2500 – 150). В пасиві стаття «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» зменшиться також на 1150 тис. грн. і складе 2085 тис. грн. (3235 – 1150) (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Баланс підприємства після операції четвертого типу

АКТИВ		ПАСИВ	
<i>Назва статті</i>	<i>Сума, тис.грн.</i>	<i>Назва статті</i>	<i>Сума, тис.грн.</i>
<i>I. Необоротні активи</i>		<i>I. Власний капітал</i>	
Основні засоби	7550	Зареєстрований (пайовий) капітал	8350
		Резервний капітал	4130
		Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	2400
<i>II. Оборотні активи</i>		<i>II. Довгострокові зобов'язання та забезпечення</i>	
Запаси:		<i>III. Поточні зобов'язання та забезпечення</i>	
- виробничі запаси	2765	Поточна кредиторська заборгованість за:	
- незавершене виробництво (НЗП)	3090	довгостроковими зобов'язаннями	2085
- готова продукція (ГП)	3330	розрахунками з оплати праці	1120
Гроші та їх еквіваленти	1350	<i>IV. Зобов'язання, пов'язані з не оборот-ними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</i>	-
<i>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</i>	-		
БАЛАНС	18085	БАЛАНС	18085

Таким чином, господарські операції підприємства за ступенем їх впливу на зміну активу і пасиву балансу можуть бути зведені до чотирьох типів балансових змін. Кожна господарська операція обов'язково відображається в двох статтях балансу. Перший і другий типи господарських операцій впливають на зміну тільки складу активу і тільки пасиву, не змінюючи підсумків балансу. Операції третього і четвертого типів балансових змін одночасно зачіпають статті активу і пасиву балансу, при цьому внаслідок операцій третього типу підсумок балансу збільшується, а в результаті четвертого підсумки активу і пасиву (а отже, і балансу) зменшуються. В обох випадках зберігається рівність між активами і пасивами балансу, тому що зміни різних статей балансу відбувається в однакових сумах.

Якщо позначити підсумок активу балансу на початок звітного періоду літерою «А», підсумок пасиву – літерою «П», а зміни, що відбуваються в балансі внаслідок проведення господарських операцій, літерою «І» з цифровими індексами, відповідними типам цих операцій, то отримуємо ряд формул, що описує типи балансових змін (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Характеристики типів балансових змін

<i>Назва типів балансових змін</i>	<i>Позначення</i>	<i>Статті, що зазнають змін</i>	<i>Вплив на підсумок (валюту) балансу</i>	<i>Формула змін</i>
Перший: активний	А	В активі балансу	Не змінюється	$\sum A + I_1 - I_1 = \sum П$
Другий: пасивний	П	У пасиві балансу	Не змінюється	$\sum A = \sum П + I_2 - I_2$
Третій: активно-пасивний в сторону збільшення валюти балансу	$A - П \uparrow$	В активі і пасиві	Збільшується	$\sum A + I_3 = \sum П + I_3$
Четвертий: активно-пасивний в сторону зменшення валюти балансу	$A - П \downarrow$	В активі і пасиві	Зменшується	$\sum A - I_4 = \sum П - I_4$

Питання для самоконтролю:

1. Що таке баланс підприємства? Його форми та зміст?
2. В чому полягає сутність балансового рівності?
3. Що відображається в активі балансу і яка структура активу?
4. Що відображається в пасиві балансу і яка структура пасиву?
5. Що таке стаття бухгалтерського балансу?
6. Який вплив здійснюють господарські операції на баланс?
7. Чим забезпечується рівність активу і пасиву балансу?
8. У чому полягає значення балансу для керівництва підприємством?
9. Як визначають суму власного капіталу підприємства?

Тести для самоконтролю:

1. Бухгалтерський баланс це – спосіб відображення господарських засобів за складом і розміщенням, а також за джерелами утворення і цільовим призначенням:

- а) у грошовій формі за звітний період часу;
- б) в натурально-вартісних показниках на певну дату;
- в) в грошовій формі на певну дату;
- г) у натуральній формі.

2. Бухгалтерський баланс – це систематизація показників:

- а) інтервальних;
- б) аналітичних;
- в) синтетичних;
- г) моментальних.

3. У фіскальну службу подається баланс:

- а) директивний;
- б) сальдовий;
- в) оборотний;
- г) шаховий.

4. За джерелами складання баланси поділяються на:

- а) інвентарні, книжкові, генеральні;
- б) книжкові, генеральні, вступні;
- в) інвентарні, книжкові, ліквідаційні;
- г) початкові та ліквідаційні.

5. Вступний баланс складається:

- а) в момент ліквідації підприємства;
- б) в момент створення підприємства;
- в) при плануванні господарської діяльності;
- г) при підведенні підсумків роботи підприємства за рік.

6. На момент початку ліквідації підприємства складається баланс підприємства:

а) складний;

б) вільний;

в) ліквідаційний;

г) результативний.

7. Частини балансу називаються:

а) ліва – дебет, права – кредит;

б) ліва – пасив, права – актив;

в) ліва – актив, права – пасив;

г) ліва – прихід, права – видатки.

8. Поточні зобов'язання підприємства відображаються в:

а) 2 розділі активу балансу;

б) 4 розділі пасиву балансу;

в) 3 розділі пасиву балансу;

г) 3 розділі активу балансу.

9. Основні засоби у валюті балансу включаються за:

а) первісною вартістю;

б) залишковою вартістю;

в) переоціненою вартістю;

г) амортизаційною вартістю.

10. Сума незавершеного будівництва в балансі відображається:

а) у 2 розділі активу;

б) у 1 розділі пасиву;

в) у 1 розділі активу;

г) немає правильної відповіді.

11. Формулою, що відображає важливу особливість балансу – рівність підсумків активу і пасиву є:

а) $A = СК + З$;

б) $СК = A - З$;

в) $A = СК$;

г) $A = З$, де A – активи, $СК$ – власний капітал, $З$ – зобов'язання.

12. Операція «Видано гроші під звіт» відноситься до типу:

а) $A + a = П + п$;

б) $A - a + a = П$;

в) $A = П + п - п$;

г) $A - a = П - п$.

13. Подія, що викликає зміни в структурі активів та пасивів, називаються:

а) складанням облікової політики;

б) заповненням первинного документа;

в) інвентаризацією;

г) оцінкою.

Література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, затв. ВРУ від 16.07.99р. № 996 – XIV.
2. Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73.
3. П(С)БО 7 «Основні засаби», затв. наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92.
4. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом МФУ від 18.10.99 р. № 242.
5. П(С)БО 9 «Запаси», затв. наказом МФУ від 20.10.99 р. № 246.
6. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», затв. наказом МФУ від 02.07.2007 р. № 779.
7. Кужельний Н.В., Ліннік В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
8. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку / О.В. Лишиленко. – 2-ге вид. – К. Центр навчальної літератури, 2011.
9. Лишиленко А.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. 2-ге видання, перепр. – К.: «Центр учбової літератури», 2011. – 736 с.
10. Сук Л.К. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2008. – 507 с.
11. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. наказом МФУ від 28.03.2013 р. № 433.
12. Методичні рекомендації щодо перевірки співставності показників фінансової звітності, затв. наказом МФУ от 11.04.2013 р. № 476.

РОЗДІЛ 3

РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

3.1. Призначення та будова бухгалтерських рахунків

За допомогою балансового узагальнення в бухгалтерському обліку здійснюється постійний контроль за всіма ресурсами підприємства, зобов'язаннями і власним капіталом шляхом зіставлення показників активу і пасиву. Але складання повного бухгалтерського балансу є дуже трудомістким процесом, тому він складається, як правило, тільки один раз на квартал. Тобто баланс служить лише для відображення стану активів підприємства, зобов'язань і власного капіталу на певну дату, а від бухгалтерського обліку потрібні відомості про їх постійний рух та стан на будь-який момент часу.

В процесі господарської діяльності підприємство здійснює велику кількість операцій, кожна з яких практично неможливо відобразити безпосередньо в балансі. Якщо б навіть кожна господарська операція відображалася прямо в балансі, неможливо було б виявити і контролювати взаємозв'язок між ними. Крім того, в балансі ресурси відображають тільки в грошовому вимірі і лише на певну дату. Для цілей управління керівництву підприємства необхідно знати про наявність і рух активів, зобов'язань і власного капіталу, як у грошовому, так і в натуральному вимірниках. Засобом для ведення поточного обліку і отримання відомостей про рух ресурсів підприємства та джерел їх утворення служить *система бухгалтерських рахунків*.

Бухгалтерський рахунок – це спосіб групування та поточного обліку наявності та руху однорідних господарських засобів, джерел їх формування та господарських процесів.

Саме на рахунках бухгалтерського обліку на основі відповідної первинних документації відображаються господарські операції. Рахунки відкриваються на кожен об'єкт обліку (зокрема, на кожен вид активів, зобов'язань і власного капіталу).

Вид рахунку визначається його призначенням. Оскільки рахунок призначений для відображення змін в об'єктах обліку внаслідок господарських операцій (а типів змін може бути лише два: збільшення або зменшення), то рахунок має вигляд таблиці, що складається з двох частин (рис. 3.1).

Рахунок _____	
(Назва)	
А збільшення	зменшення
Або	
Б зменшення	збільшення

А чи Б залежить від типу рахунку

Рис. 3.1. Схема рахунків

Ліву частину рахунку називають **дебет** (від латинського «debet» – повинен), праву – **кредит** (від латинського «credit» – вірити). Підсумки записів сум операцій по дебету і кредиту називаються **оборотними**. Для позначення залишків на рахунках бухгалтерського обліку користуються терміном «Сальдо» (залишок по рахунку).

Рахунки будуються так, щоб в них надати характеристику стану господарських засобів і джерел, тобто залишок, надходження, вибуття.

Усі рахунки мають однакову будову, але зміст записів і значення дебету та кредиту в рахунках різні. Це залежить від того, що відображають на рахунку: господарські засоби (майно) або джерела їх утворення.

Результат кожної зміни внаслідок господарської операції повинен бути записаний на рахунку. Збільшення і зменшення коштів або їх джерел на рахунках відображаються роздільно.

Щоб запис зробити правильно, слід пам'ятати:

а) на підприємстві відкривають стільки рахунків, скільки об'єктів обліку;

б) рахунок відкривають для обліку змін за операціями за місяць (з першого до останнього дня місяця);

в) рахунки пов'язані з балансом. Суми за статтями балансу на кінець попереднього місяця заносяться залишками на початок поточного місяця на відповідні рахунки. А залишки по рахунках на кінець поточного місяця переносять за статтями балансу на кінець поточного місяця;

г) запис на рахунках проводиться на основі бухгалтерських документів;

д) усі рахунки поділяються на активні і пасивні.

Активні рахунки призначені для обліку наявності і змін господарських засобів.

Будову активного рахунку представлено на рис. 3.2.

Суму залишку коштів на кінець місяця можна розрахувати на підставі даних на рахунку:

$$\text{Залишок (сальдо) на кінець місяця} = \text{Залишок (сальдо) на початок місяця} + \text{Оборот по дебету} - \text{Оборот по кредиту}$$

Рахунок _____
(Назва)

Дебет	Кредит
Залишок (сальдо) на початок місяця	
Збільшення господарських засобів (надходження) за місяць по кожній операції	Зменшення господарських засобів (витрачання) за місяць по кожній операції
Оборот по дебету – сума збільшення за місяць (всього)	Оборот по кредиту – сума зменшення за місяць (всього)
Залишок (сальдо) на кінець місяця	

Рис. 3.2. Схема активного рахунка

Введемо скорочені позначення для елементів, що складають структуру рахунки і запис (3.1) перетворимо:

$$3_{\text{кін.}} = 3_{\text{поч.}} + 0_{\text{д-т}} - 0_{\text{к-т}} \quad (3.1)$$

За типом рахунків господарських засобів заповнюються рахунки витрат підприємства: збільшення витрат відображається за дебетом, а зменшення (списання) – по кредиту.

Активні рахунки відкривають записами залишків за статтями активу Балансу на останню дату попереднього звітнього місяця. Наприклад:

Баланс на 31.03.2014 р.

<i>Актив</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Пасив</i>	<i>Сума, грн.</i>
Основні засоби	300000	Зареєстрований (пайовий) капітал	280000
Запаси	60000	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	90000
Гроші та їх еквіваленти	80000	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	70000
Баланс	440000	Баланс	440000

Пасивні рахунки призначені для обліку наявності і змін джерел утворення засобів.

Будова пасивного рахунку представлено схемою на рис. 3.3.

Рахунок _____	
Дебет	(Назва) Кредит
	Залишок (сальдо) джерел утворення майна на початок місяця
Зменшення джерела утворення майна за місяць з кожної господарської операції	Збільшення джерела утворення майна за місяць з кожної господарської операції
Оборот по дебету – сума зменшення за місяць	Оборот по кредиту – сума збільшення за місяць
	Залишок (сальдо) джерела утворення майна на кінець місяця

Рис. 3.3. Схема пасивного рахунку

Будова пасивного рахунку є дзеркальним відображенням будови активного рахунку, тому суму залишку джерел утворення майна на кінець місяця на пасивному рахунку можна виразити формулою 3.2.

$$3_{\text{кін.}} = 3_{\text{поч.}} + O_{\text{к-т}} - O_{\text{д-т}} \quad (3.2)$$

За типом пасивного рахунку ведеться запис на рахунках доходів: збільшення відображається за кредитом, зменшення за дебетом.

Пасивні рахунки відкриваються записами залишків за статтями пасиву балансу на останню дату звітного місяця.

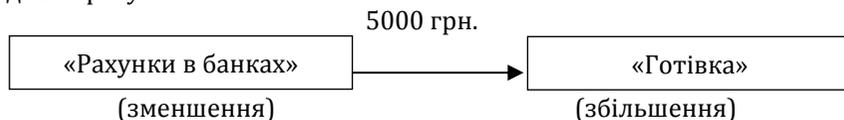
Крім активних і пасивних рахунків в обліку виділяють ще й **активно-пасивні рахунки**, коли один активний рахунок об'єднують з іншим пасивним рахунком. Активно-пасивні рахунки мають ознаки як активних, так і пасивних рахунків. У таких випадках залишки можуть бути дебетовими або кредитовими (рахунки з однорідним сальдо) або одночасно і дебетовими та кредитовими (розгорнуте або двостороннє сальдо). Розгорнуте (двостороннє) сальдо в активно-пасивних рахунках в звичайному порядку визначити неможливо, так як для цього необхідні дані аналітичного обліку. Аналітичний облік дає інформацію про стан розрахунків з кожним дебітором (наприклад, з покупцем) і з кожним кредитором (постачальником), тобто виводиться сальдо по кожному покупцю і постачальнику окремо, а потім підраховується загальна сума дебіторської (кредиторської) заборгованості.

3.2. Подвійний запис на рахунках, його сутність та значення

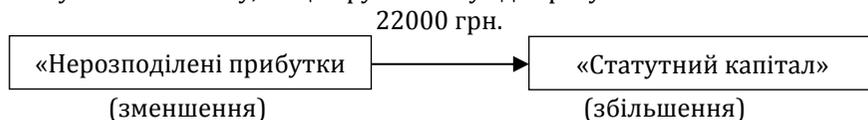
Господарська операція є вихідним моментом бухгалтерського спостереження. Кожна господарська операція, оформлена документально, знаходить відображення на двох взаємопов'язаних рахунках. Зв'язок між бухгалтерськими рахунками забезпечується застосуванням способу подвійного запису.

Подвійний запис – це спосіб відображення господарських операцій в одній і тій же сумі, що виражена в одному грошовому вимірнику, одночасно на двох або декількох взаємопов'язаних рахунках, по дебету одного і кредиту іншого.

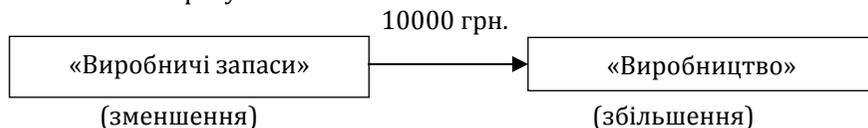
Рахунки призначені для обліку руху коштів та джерел підприємства внаслідок господарських операцій. А рух завжди припускає два пункти: звідки і куди. Так, якщо гроші з поточного рахунку отримані в касу підприємства, то рух здійснюється між двома рахунками:



Якщо прибуток підприємства направлено на збільшення статутного капіталу, то цей рух пов'язує два рахунки:



Якщо матеріали відпущено у виробництво, то це відображається як зв'язок між рахунками:

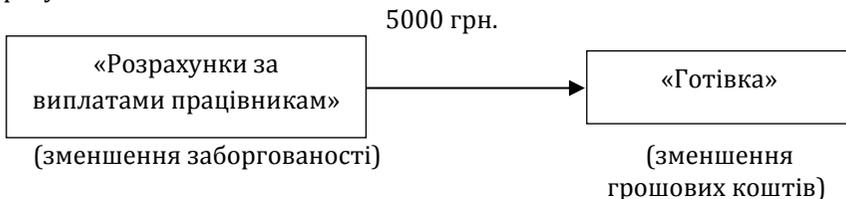


Як бачимо, на одному рахунку виникає збільшення коштів або джерел, а на іншому зменшення коштів або джерел.

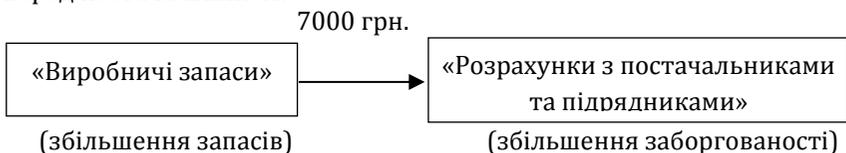
Можуть мати місце операції, в яких зміни відбуваються в одному напрямку на обох рахунках (тобто або на обох зменшення, або на обох збільшення), але зміни відбуваються на двох рахунках.

Наприклад, при виплаті працівникам заробітної плати відбувається зменшення заборгованості підприємства з оплати праці та одночасно зменшення грошей в касі підприємства. Ця

операція в бухгалтерському обліку буде відображена на двох рахунках:



Надходження матеріалів від постачальника викличе збільшення на рахунку «Матеріали» і одночасно збільшення заборгованості перед постачальником:



Таким чином, щоб забезпечити контроль за рухом коштів та джерел підприємства, необхідно зробити запис на двох рахунках відразу в одній і тій же сумі.

Взаємозв'язок, що виникає внаслідок подвійного запису, називається **кореспонденцією рахунків**, а рахунки, пов'язані однією кореспонденцією – **кореспондуючими рахунками**. Узагальнення даних за допомогою подвійного запису на конкретних кореспондуючих рахунках дозволяє отримати інформацію про господарські процеси, що відбулись.

Відображення господарських операцій не відразу відбувається на рахунках бухгалтерського обліку. Попередньо всі різні господарські операції реєструються в порядку їх здійснення в спеціальному журналі, де кожній операції присвоюється порядковий номер, під яким вона і значиться в подальшому обліку. Таке послідовне відображення економічно різноманітних господарських операцій отримало назву **хронологічного запису**, що полягає в суцільній реєстрації всіх операцій даного підприємства. Схема журналу реєстрації господарських операцій наведена в таблиці 3.2.

Записи на рахунках бухгалтерського обліку робляться за певною системою, тому відображення операцій на рахунках називається **систематичним записом**.

Таблиця 3.2

Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст операції	Документ	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
				дебет рахунку	кредит рахунку
1	За готівку були придбані товари	Копія чека	1000	Товари	Готівка
2	Відпущено зі складу підприємства у виробництво матеріали	Накладна-вимога	1500	Виробництво	Виробничі запаси
3	За рахунок короткострокового кредиту банку була погашена кредиторська заборгованість за товари	Платіжне доручення	2005	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Короткострокові кредити банку
4	Із заробітної плати працівників підприємства утримана сума податку з доходів фізичних осіб	Розрахункові відомості	500	Розрахунки за виплатами працівникам	Розрахунки за податками й платежами
5	Від постачальників надійшли товари. Розрахунок не проведено	Товарно-транспортна накладна	3000	Товари	Розрахунки з постачальниками та підрядниками
6	На поточний рахунок підприємства зараховано короткострокову позику банку	Виписка банку	500000	Рахунки в банках	Короткострокові позики
7	З поточного рахунку підприємства погашено короткостроковий кредит банку	Платіжне доручення	400000	Короткострокові позики	Рахунки в банках
8	Видана працівникам з каси підприємства заробітна плата	Платіжна відомість	1200	Розрахунки за виплатами працівникам	Готівка

Систематичний запис дозволяє згрупувати операції з економічними ознаками, що необхідно для отримання зведених показників про діяльність підприємства з метою її аналізу. Тому після хронологічної реєстрації всіх операцій необхідно вказати на сторонах (дебеті або кредиті) яких рахунків відображається кожна операція. Це називається бухгалтерським записом (проведенням).

Таким чином, **бухгалтерська проводка (кореспонденція рахунків)** – це вказівка дебетованого і кредитованого рахунку по кожній господарській операції.

Запис на рахунках за операцією: «за готівкові гроші були придбані товари» може бути відображена наступним чином:

«Готівка»		«Товари»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
	1000		
	(збільшення на активному рахунку)	1000 (зменшення на активному рахунку)	

Таким чином, щоб визначити, на якій стороні рахунку зробити запис, слід завжди пам'ятати структуру активного і пасивного рахунків.

Порядок складання кореспонденції рахунків наступний:

Крок 1. Визначити, на яких саме рахунках внаслідок операції відбудеться зміна (назви рахунків беруться, виходячи з Плану рахунків).

Крок 2. Визначити типи рахунків (активні або пасивні – по балансу).

Крок 3. Визначити характер змін (збільшення або зменшення – за структурою рахунків).

Крок 4. Визначити сторони рахунків (дебет або кредит – за структурою рахунків).

Крок 5. Скласти бухгалтерську проводку.

Порядок запису в проводці передбачає певну послідовність (спочатку сума відображається в дебеті одного рахунку, а потім – в кредиті іншого). Запис може бути на двох рядках:

Д-т «Товари» К-т «Готівка» 1000

Між підсумками хронологічних і систематичних записів на рахунках існує певна залежність, яка виражається в тому, що підсумок хронологічних записів у журналі повинен дорівнювати підсумками оборотів по дебету або кредиту всіх рахунків.

Таблиця 3.3

**Схема відображення операцій
на рахунках бухгалтерського обліку**

Активні		Пасивні	
1		2	
Д-т Основні засоби К-т		Д-т Статутний капітал К-т	
Сп = 10000			Сп = 100000
Про = 0	Про = 0	Про = 0	Про = 0
Ск = 10000			Ск = 100000
Д-т Товари К-т		Д-т Короткострокові позики К-т	
Сп = 5000			Сп = 20000
1) 1000			3) 2000
5) 3000		7) 400000	6) 500000
Про = 4000	Про = 0	Про = 400000	Про = 502000
Ск = 9000			Ск = 122000
Д-т Виробничі запаси К-т		Д-т Розрахунки з постачальниками К-т і підрядниками	
Сп = 2000			Сп = 2000
	2) 1500	3) 2000	5) 3000
Про = 0	Про = 1500	Про = 2000	Про = 3000
Ск = 500			Ск = 3000
Д-т Виробництво К-т		Д-т Розрахунки за виплатами К-т працівникам	
Сп = 5000		4) 500	Сп = 2000
2) 1500		8) 1200	
Про = 1500	Про = 0	Про = 1700	Про = 0
Ск = 6500			Ск = 300
Д-т Рахунки в банках К-т		Д-т Розрахунки за податками К-т й платежами	
Сп = 275000			Сп = 300
6) 500000	7) 400000		4) 500
Про = 500000	Про = 400000	Про = 0	Про = 500
Ск = 375000			Ск = 800
Д-т Готівка К-т			
Сп = 2500	1) 1000		
	8) 1200		
Про = 0	Про = 2200		
Ск = 300			

Всі бухгалтерські проводки складаються на підставі документів, якими оформлюються відповідні господарські операції.

Схема відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 3.3.

Як видно з таблиці 3.3, сума кожної з чотирьох типів господарських операцій обов'язково фіксується на двох бухгалтерських рахунках, що відповідають двом статтям, яких стосується ця операція, причому обов'язково в дебеті одного і в кредиті іншого, що й називається подвійним записом.

У практичній діяльності всі бухгалтерські проводки діляться на прості й складні.

Бухгалтерські проводки, які відображаються на двох рахунках – дебеті одного і кредиті другого – називаються **простими**.

Складні проводки можуть бути двох видів: перший – коли один рахунок дебетується, а два або більше рахунків кредитуються, другий – коли один рахунок кредитуються, а два або більше дебетуються.

Приклад складної проводки: 9) на підприємство надійшли від одного постачальника сировина та матеріали на суму 3000 грн. і товари на суму 2000 грн.

Д-т Виробничі запаси К-т		Д-т Товари К-т		Д-т Розрахунки з К-т постачальниками і підрядниками	
9) 3000		9) 2000			9) 5000 (3000 +2000)

На наведену операцію складається наступна бухгалтерська проводка.

Дебет 20 «Виробничі запаси»

Дебет 28 «Товари»

Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 5000 грн.

Будь-яка складна бухгалтерська проводка складається з декількох простих, тобто, можна сказати, що спочатку від постачальника надійшла сировина та матеріали, а потім товари.

При складанні складної проводки принцип подвійного запису зберігається як і в простих проводках. Рівність між дебетом і кредитом рахунків не порушується, не порушується і кореспонденція рахунків. Формування складних проводок дозволяє скоротити число записів на рахунках, тобто полегшує облікову роботу. Бухгалтерська проводка за своїм змістом є технічним виразом керуючої команди над економічними фактами. Технічно

можна запам'ятати безліч бухгалтерських проводок. Проте скласти бухгалтерську проводку може тільки той, хто правильно розуміє зміст господарських операцій або явищ.

Економічно грамотне складання бухгалтерських записів (проводок) по господарським операціям є свого роду бухгалтерською мовою. Всі показники облікової інформації формуються на основі кореспонденції рахунків, тому від правильності, обґрунтованості та законності бухгалтерських записів залежить якість бухгалтерського обліку. А чітке володіння бухгалтерською мовою, тобто кваліфіковане складання проводок є важливою частиною облікової роботи і вимагає глибокого розуміння змісту господарських операцій, знання всієї системи рахунків і основних принципів бухгалтерського обліку.

Взаємозв'язок між балансом і рахунками.

На рахунках бухгалтерського обліку відображають господарські операції, а також стан майна на будь-який момент у вигляді дебетових і кредитових залишків. Стан засобів відображається і в балансі. Між балансом – двоаспектним поданням майна (коштів) господарства та подвійним відображенням змін, що відбуваються в стані майна, змінах і рахунках є тісний економіко-логічний і математичний зв'язок. Схематично це можна представити таким чином:

Баланс вступний

<i>Актив</i>		<i>Пасив</i>	
<i>Склад майна</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Джерела майна</i>	<i>Сума, грн.</i>
Основні засоби	600000	Статутний капітал	700000
Виробничі запаси	400000	Короткострокові позики	300000
Готівка	20000	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	200000
Рахунки в банках	430000	Розрахунки з постачальниками й підрядниками	250000
БАЛАНС	1450000	БАЛАНС	1450000

Як видно з балансу, стан майна і джерел його утворення на початок, характеризувалося загальною сумою 1450000 грн. За даними балансу на рахунках відображені залишки коштів та їх джерел. Потім на рахунках відображені наступні операції:

1. Надійшли кошти на суму 100150 грн.
2. З поточного рахунку отримано в касу підприємства 102500 грн.
3. Погашено заборгованість перед постачальниками з поточного рахунку підприємства 70000 грн.

- 1) Д-т рах. «Основні засоби»
 К-т рах. «Статутний капітал» – 100150 грн.
- 2) Д-т рах. «Готівка»
 К-т рах. «Рахунки в банках» – 102500 грн.
- 3) Д-т рах. «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»
 К-т рах. «Рахунки в банках» – 70000 грн.

Активні рахунки		Пасивні рахунки	
1		2	
Д-т Рахунок «Основні засоби» К-т		Д-т Рахунок «Статутний капітал» К-т	
Сп = 600000			Сп = 700.000
1) 100.150			1) 100150
Про = 100150	Про = 0	Про = 0	Про = 100150
Ск = 700150			Ск = 800150
Д-т Рахунок «Виробничі запаси» К-т		Д-т Рахунок «Короткострокові позики» К-т	
Сп = 400000			Сп = 300000
Про = 0	Про = 0	Про = 0	Про = 0
Ск = 400000			Ск = 300000
Д-т Рахунок «Готівка» К-т		Д-т Рахунок «Нерозподілені прибутки К-т (непокриті збитки)»	
Сп = 20000			Сп = 20000
2) 102500			
Про = 102500	Про = 0	Про = 0	Про = 0
Ск = 122500			Ск = 200000
Д-т Рахунок «Рахунки в банках» К-т		Д-т Рахунок «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» К-т	
Сп = 430000			Сп = 250000
	2) 102500 3) 70000	3) 70.000	
Про = 0	Про = 172500	Про = 70000	Про = 0
Ск = 257500			Ск = 180000

За даними кінцевих залишків складено заключний баланс.

Баланс заключний

<i>Актив</i>		<i>Пасив</i>	
<i>Склад майна</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Джерела майна</i>	<i>Сума, грн.</i>
Основні засоби	700150	Статутний капітал	800150
Виробничі запаси	400000	Короткострокові позики	300000
Готівка	122500	Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)	200000
Рахунки в банках	257500	Розрахунки з постачальниками й підрядниками	180000
БАЛАНС	1480150	БАЛАНС	1480150

Подвійне відображення стану майна (засобів) господарства в балансі, а потім на рахунках та подвійне відображення в системі рахунків господарських операцій мають, перш за все, економіко-математичне значення. Крім того, вони реалізують також інформаційну і контрольну функції.

Інформаційна значимість полягає в можливості пізнати стан і напрям руху об'єкту обліку, контрольна – в обов'язковій рівності загальних сум активних і пасивних рахунків. Взаємозв'язок трьох основоположних прийомів бухгалтерського методу (баланс, рахунки, подвійний запис) заснована на їх економічному, правовому та математичному погодженні.

Три розглянуті елементи методів обліку – подвійне відображення стану майна (засобів) суб'єктів господарювання, подвійне відображення руху їх майна (коштів) під впливом господарських операцій і рахунок, як спосіб відображення стану та змін об'єкта обліку – формують основу системи бухгалтерського обліку.

3.3. Синтетичні та аналітичні рахунки бухгалтерського обліку

Поточний облік на рахунках ведеться з різним ступенем деталізації облікових даних. В одних випадках, наприклад, для складання фінансової звітності, достатньо мати інформацію в загальному вигляді – в грошовому вираженні. Таку інформацію називають синтетичною (від слова «синтез» – загальний), узагальненою.

Однак таких узагальнених даних для поточного керівництва та контролю за господарською діяльністю підприємства, за станом розрахунків та ін. недостатньо, необхідні більш детальні облікові дані щодо кожного постачальника матеріалів, виду продукції, що виготовляється, працівника підприємства. Таку інформацію називають аналітичною, тобто деталізованою. Для отримання інформації використовуються відповідні синтетичні та аналітичні рахунки.

Синтетичними називаються рахунки, на яких відображають в грошовому вимірнику узагальнені дані щодо об'єктів бухгалтерського обліку. Наприклад, «Основні засоби», «Виробничі запаси», «Розрахунки з постачальниками й підрядниками», «Розрахунки за виплатами працівникам» та ін. Облік, організований на цих рахунках називається синтетичним.

Аналітичними називають рахунки, що дають інформацію про стан господарських засобів, джерел і процесів в деталізованому вигляді. Ці рахунки ведуться на додаток до синтетичних, і розкривають їх зміст. Наприклад, аналітичний облік матеріальних цінностей дозволяє визначати запаси матеріальних ресурсів у цілому і кожного матеріалу окремо, аналітичний же облік розрахунків з постачальниками і покупцями дає інформацію про розрахунки з кожним підприємством тощо.

Аналітичні рахунки бувають двох видів:

1. Кількісно-вартісні, наприклад, по обліку товарно-матеріальних цінностей, де крім грошового вимірника використовується також натуральний.

2. Вартісно-аналітичні рахунки з обліку різних розрахунків, де використовується тільки грошовий вимірник.

Облік, що ведеться на аналітичних рахунках, називається **аналітичним**. Наприклад, до рахунку «Виробничі запаси» на підприємстві будуть відкриті аналітичні рахунки по кожному виду тканини, наприклад, рахунки «Ситець», «Сатин», «Сукно» та ін. Запис на аналітичних рахунках здійснюється у вартісних і натуральних показниках, з відображенням залишку на початок місяця (коли рахунок відкривається), сум по надходженню (оприбуткуванню) і вибуттю (витрачанням) матеріальних цінностей, розрахунком оборотів за місяць і залишків на кінець місяця.

Аналітичний рахунок товарно-матеріальних цінностей (тканини «Ситець») представлено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Аналітичний рахунок тканини «Ситець»

Рахунок «Ситець» до синтетичного рахунку «Виробничі запаси»
за травень 2014 р. (одиниця виміру – м, ціна за одиницю – 10,00 грн.)

№ з/п	Дата операції	Зміст операції	Надходження		Витрачання		Залишок	
			кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	Кількість	сума, грн.
1		Залишок на 01.05.2014					10	100,00
2	02	Надійшло від постачальника	100	1000,00				
3	04	Реалізовано покупцю			50	500,00		
4	09	Відпущено у виробництво			40	400,00		
5	11	Надійшло від постачальника	1000	10000,00				
6	21	Відпущено у виробництво			300	3000,00		
7	30	Усього оборот за місяць	1100	11000,00	390	3900,00		
8	30	Залишок на 01.06.2014					720	7200,00

Таблиця 3.5

Аналітичний рахунок тканини «Сатин»

Рахунок «Сатин» до синтетичного рахунку «Виробничі запаси»
за травень 2014 р. (одиниця виміру – м, ціна за одиницю – 15,00 грн.)

№ з/п	Дата операції	Зміст операції	Надходження		Витрачання		Залишок	
			кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
1		Залишок на 01.05.2014					15	225,00
2	05	Надійшло від постачальника	500	7500,00				
3	09	Відпущено у виробництво			400	6000,00		
4	11	Надійшло від підзвітної особи	20	300,00				
5	12	Відпущено у виробництво			100	1500,00		
6	30	Оборот за місяць	520	7800,00	500	7500,00		
7	30	Залишок на 01.06.2014					35	525,00

Відобразимо запис на аналітичному рахунку «Сатин» до рахунку «Виробничі запаси» (табл. 3.5).

Кількість аналітичних рахунків на підприємстві залежить від кількості конкретних видів об'єктів обліку.

Аналітичні рахунки розрахунків до синтетичних рахунках «Розрахунки з різними дебіторами», «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», «Розрахунки за податками й платежами» та інші ведуться тільки у вартісному вираженні (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Розрахунок з постачальниками та підрядниками
Рахунок «Фабрика «Зоря»» до синтетичного рахунку
«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
за травень 2014 р.

№ з/п	Дата операції	Зміст операції	Дебет, грн.	Кредит, грн.
1		Залишок на 01.05.2014		8000,00
2	05	Надійшли матеріали від фабрики «Зоря»		13000,00
3	07	Оплачено фабриці «Зоря» за матеріали	10000,00	
4	30	Оборот за місяць	10000,00	13000,00
5	30	Залишок на 01.06.2014		11000,00

Для контролю за правильністю і відповідністю записів на аналітичних і синтетичних рахунках щомісячно за даними аналітичних рахунків складаються оборотні відомості, які зв'язуються з даними відповідного синтетичного рахунку.

Зведемо в оборотну відомість за травень дані за аналітичними рахунками тканина «Ситець» і «Сатин» до синтетичного рахунку «Виробничі запаси»:

Оборотна відомість за аналітичними рахунками товарно-матеріальних цінностей до синтетичного рахунку «Виробничі запаси» за травень 2014 р.

Назва аналітичного рахунку	Одиниця виміру	Ціна за одиницю	Залишок на 01.05.2014		Оборот за місяць				Залишок на 01.06.2014	
			Кількість	Сума, грн.	Оприбутковано за місяць		Витрачено за місяць		Кількість	Сума, грн.
					Кількість	Сума, грн.	Кількість	Сума, грн.		
«Ситець»	м	10,00	10	100,00	1100	11000,00	390	3900,00	720	7200,00
«Сатин»	м	15,00	15	225,00	520	7800,00	500	7500,00	35	525,00
Разом	х	х	х	325,00	х	18800,00	х	11400,00	х	7725,00

Перевіримо по рядку «Разом» суми шляхом перерахунку за схемою:

Залишок на початок + Надходження = Витрачання + Залишок на кінець

Отже, підставимо числові дані: $325,00 + 18800,00 = 11400,00 + 7725,00$.

Звіriamo дані рядка «Разом» за місяць із записом на синтетичному рахунку «Виробничі запаси» за травень:

Рахунок «Виробничі запаси»

Дебет		Кредит
Дата	Сальдо початкове - 325,00	
02	1000,00	
04		500,00
05	7500,00	
09		6400,00
11	10300,00	
12		1500,00
21		3000,00
	Оборот по дебету - 18800	Оборот по кредиту - 11400,00
	Сальдо кінцеве - 7725,00	

Звірка показала тотожність залишків:

на початок - 325 грн.;

на кінець - 7725 грн.

І оборотів: по дебету - 18800,00 грн.;

по кредиту - 11400,00 грн., що підтверджує правильність вироблених облікових записів на синтетичних і аналітичних рахунках.

Таким чином, між синтетичними і аналітичними рахунками існує такий взаємозв'язок:

1. Сальдо початкове по синтетичному рахунку завжди дорівнює сумі початкових сальдо аналітичних рахунків, відкритих до нього.

2. Сума дебетових або кредитових оборотів за синтетичними рахунками дорівнює сумі відповідних оборотів за аналітичними рахунками.

3. Сальдо кінцеве за синтетичними рахунками дорівнює сумі кінцевих сальдо відповідних аналітичних рахунків.

Крім синтетичних та аналітичних рахунків в практиці бухгалтерського обліку застосовуються і субрахунки, що є проміжною ланкою між обліковими синтетичними та аналітичними

рахунками. З їх допомогою здійснюється додаткове групування даних аналітичного обліку з метою отримання узагальнених відомостей про окремі об'єкти всередині синтетичного рахунку.

Нижче наведена вертикальна структура бухгалтерського рахунку 20 «Виробничі запаси» (рис. 3.4).

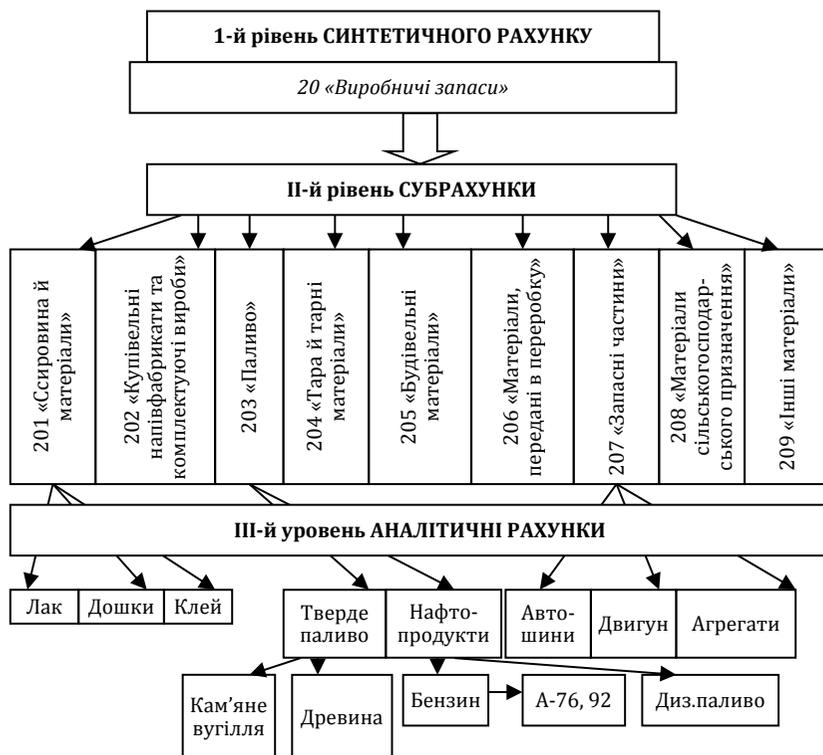


Рис. 3.4. Вертикальна структура бухгалтерського обліку

Рахунки бухгалтерського обліку тісно пов'язані з балансом. Баланс використовується при відкритті рахунків на початку періоду для забезпечення правильності проставлених в них початкових залишків і складається в кінці звітної періоду на основі даних синтетичних рахунків, точність інформації яких перевіряється за підсумками відповідних аналітичних рахунків.

Посередником між синтетичними рахунками та бухгалтерським балансом виступає оборотна відомість, яка узагальнює інформацію щодо змін у всіх об'єктах бухгалтерського обліку.

Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку. Запис господарських операцій на синтетичних і аналітичних рахунках є поточний бухгалтерський облік.

Порядок поточного обліку на синтетичних рахунках можна відобразити наступною послідовністю дій:

1. На підставі даних по статтях балансу на кінець попереднього періоду відкрити рахунки на початок поточного місяця. Це означає: дати назву рахунку і відобразити на ньому залишок (на активному рахунку – по дебету, на пасивному – по кредиту).

2. По кожній господарській операції скласти бухгалтерську проводку.

3. Записати суму за операцією в дебет одного і кредит іншого рахунку відповідною кореспонденцією рахунків, тобто рознести по рахунках бухгалтерського обліку всі операції.

4. Переконатися в повноті відображення всіх операцій за місяць на рахунках бухгалтерського обліку і в останній день місяця підрахувати суми підсумкових оборотів на всіх рахунках.

5. Відповідно до типу рахунку розрахувати залишок коштів або джерел їх утворення на кінець місяця.

Дані з усіх синтетичних рахунків узагальнюються в оборотній відомості за синтетичними рахунками за місяць. Оборотна відомість має наступний вигляд (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Оборотна відомість за синтетичними рахунками
за _____ місяць

Назва синтетичного рахунка	Залишок на початок		Оборот за місяць		Залишок на кінець	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Виробничі запаси						
Основні засоби						
ін рахунки						
Разом сума	Сума 1	Сума 1	Сума 2	Сума 2	Сума 3	Сума 3
	звіряємо з валютою балансу на кінець попереднього періоду		звіряємо з сумою за операціями з журналу господарських операцій		складаємо новий баланс – на кінець поточного періоду	

З кожного синтетичного рахунку заноситься в оборотну відомість відповідна інформація і підраховується підсумок по кожній графі.

Підсумок складається з трьох пар рівності сум: рівність залишків на початок (графа 2 = графа 3), рівність сум оборотів (графа 4 =

графа 5), оскільки всі операції були рознесені по рахунках методом подвійного запису; і рівність сум залишків на кінець місяця (графа 6 = графа 7).

Таким чином, оборотна відомість має контрольне значення і є основним підсумковим (узагальнюючим) регістром обліку господарської діяльності за місяць.

Разом з тим в зворотній відомості наводяться лише загальні суми оборотів і в разі допущення помилки важко встановити, у відображенні якої кореспонденції рахунків допущена помилка.

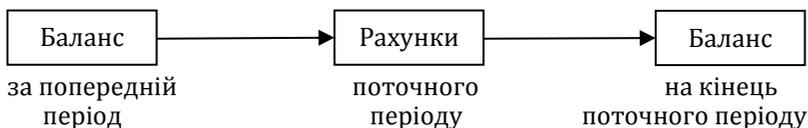
Більш корисною в цьому відношенні є шахова оборотна відомість, в якій зберігається сума обороту за місяць по кожній парі рахунків в кореспонденції, що мала місце в поточному періоді (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Шахова оборотна відомість за _____ місяць

В дебет рахунку	Залишок на початок місяця		З кредиту рахунку						Разом з кредиту	Залишок на кінець місяця	
	Д-т	К-т	Основні засоби	Виробничі запаси	Рахунки в банку	Готівка	Виробництво	Ін. рахунки		Д-т	К-т
Основні засоби			❖								
Виробничі запаси				❖							
Рахунки в банку					❖						
Готівка						❖					
Виробництво							❖				
Ін. рахунки								❖			
Разом в дебет рахунки											

На підставі узагальнюючих облікових регістрів – зворотному, шахової відомості – складається звітність за поточний період. Між рахунками і балансом існує прямий зв'язок, яку можна представити схемою:



Складання балансу на основі оборотної відомості – не механічна процедура. Вона вимагає перевірки, уточнення, групування сум по рахунках оборотної відомості.

Завдання 1

На основі облікових і звітних даних по підприємству «Колос» виконати наступні завдання.

1. На основі Балансу станом на 30.09.2014 р. відкрити рахунки синтетичного обліку на 01.10.2014. Записати залишки на початок поточного періоду (жовтень) на рахунки бухгалтерського обліку.

2. На основі записів господарських операцій та кореспонденції рахунків по них в журналі господарських операцій за жовтень рознести суми за операціями по рахунках бухгалтерського обліку (також відобразити рахунки, по яких не було залишків, але є суми по операціях).

3. Підрахувати суми дебетових і кредитових оборотів за жовтень 2014 р. на рахунках бухгалтерського обліку. Розрахувати залишки по рахунках на кінець поточного періоду на 31.10.2014 р.

4. Скласти оборотну відомість за синтетичними рахунками за жовтень.

5. Скласти Баланс станом на 31.10.2014 р.

Вихідні дані:

№ з/п	Актив	Сума, грн.	№ з/п	Пасив	Сума, грн.
1	Основні засоби	125800	1	Статутний капітал	65000
2	Виробничі запаси	18000	2	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	80000
3	Готівка	800	3	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	4500
4	Рахунки в банках	17400	4	Розрахунки за виплатами працівникам	12500
	Баланс	162000		Баланс	162000

За місяць здійснено такі господарські операції:

1. Надійшли на підприємство «Колос» матеріали від постачальників на суму 13000 грн.

2. Оплачено рахунок постачальників за матеріали, що надійшли на суму 13000 грн.

3. На поточний рахунок зараховано короткостроковий кредит банку в розмірі 117000 грн.

4. За рахунок прибутку сформовано резервний капітал у розмірі 20000 грн.

5. Виплачено з каси заробітну плату працівникам підприємства в сумі 15300 грн.

Хід виконання завдання:

1. На підставі здійснених господарських операцій за місяць по підприємству «Колос» сформуємо журнал господарських операцій.

Журнал господарських операцій за жовтень 2014 р.

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Надійшли на підприємство матеріали від постачальників	201 «Сировина й матеріали»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	13000
2	Оплачено рахунок постачальників за отримані матеріали	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»	13000
3	На поточний рахунок зараховано короткостроковий кредит банку	31 «Рахунки в банках»	60 «Короткострокові позики»	117000
4	За рахунок прибутку сформовано резервний капітал підприємства	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	43 «Резервний капітал»	20000
5	Виплачено з каси заробітну плату працівникам підприємства	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	30 «Готівка»	700

2. Послідовно здійснити операції:

- на основі даних балансу станом на 30.09.2014 р. відкриємо рахунки – в них відобразимо початкові залишки;

- на рахунках відобразимо господарські операції (в даному прикладі вказуються тільки порядковий номер операції і її сума);

- здійснимо закриття рахунків: підрахуємо обороти і кінцеве сальдо по рахунках.

Д	Пах.10	К
СП = 125800		
1) 13000		
<hr/>		
Об. –	Об. –	
СК = 125800		

Д	Пах. 201	К
СП = 18000		
<hr/>		
Об. 13000	Об. –	
СК = 31000		

Д	Пах. 30	К
СП = 800		
5) 700		
<hr/>		
Об. –	Об. –	
СК = 100		

Д	Пах. 31	К
СП = 17400		
3) 117000		2) 13000
<hr/>		
Об. 117000	Об. 13000	
СК = 121400		

Д	Пах. 63	К
СП = 4500		
2) 13000		1) 13000
<hr/>		
Об. 13000	Об. 13000	
СК = 4500		

Д	Пах. 40	К
		СП = 65000
<hr/>		
Об. –	Об. –	
<hr/>		
		СК = 65000

Д	Пах. 43	К
		СП = 0
<hr/>		
		4) 20000
<hr/>		
Об. –	Об. 20000	
СК = 20000		

Д	Пах. 44	К
		СП = 80000
<hr/>		
4) 20000		
<hr/>		
Об. 20000	Об. –	
СК = 20000		

Д	Пах. 60	К
		СП = 0
<hr/>		
		3) 117000
<hr/>		
Об. –	Об. 117000	
СК = 117000		

Д	Пах. 66	К
5) 700		СП = 12500
<hr/>		
Об. 700	Об. –	
<hr/>		
		СК = 11800

3. Дані з усіх синтетичних рахунків узагальнено в оборотній відомості за синтетичними рахунками за місяць. Оборотна відомість має наступний вигляд:

**Оборотна відомість за синтетичними рахунками
за жовтень 2014 р.**

№ рахунку	Сальдо на початок		Оборот за місяць		Сальдо на кінець	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
10	125800				125800	
20	18000		13000		31000	
3000	800			700	100	
31	17400		117000	13000	121400	
63		4500	13000	13000		4500
40		65000				65000
43				20000		20000
44		80000	20000			60000
60		12500	700			11800
	162000	162000	163700	163700	278300	278300

4. Складаємо Баланс станом на 31.10.2014 р., в яких записуємо кінцеве сальдо по рахунках (див. табл. вище).

Баланс станом на 31.10.2014 р.

№ з/п	Актив	Сума, грн.	№ з/п	Пасив	Сума, грн.
1	Основні засоби	125800	1	Статутний капітал	65000
2	Виробничі запаси	31000	2	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	60000
3	Готівка	100	3	Резервний капітал	20000
4	Рахунки в банках	17400	4	Короткострокові позики	117000
			5	Розрахунки за виплатами працівникам	11800
			6	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	4500
	Баланс	278300		Баланс	278300

Сума всіх статей активу дорівнює сумі всіх статей пасиву.

Завдання 2

На підприємстві «Жовтень» протягом місяця здійснено такі господарські операції.

1. Надійшли на склад від постачальників:

а) сталь, 33 т за ціною 1500 грн.;

б) алюміній, 10 т за ціною 10000 грн.

2. Відпущені зі складу у виробництво:

а) сітка, 15 м² по ціні 10 грн.;

б) сталь, 17 т.

3. Перераховано кошти з поточного рахунку в погашення заборгованості постачальникам – 80 тис. грн.

4. З поточного рахунку отримано кошти в касу в розмірі 15 тис. грн.

5. Повернуто на склад невикористана у виробництві сталь у обсязі 3 т.

На основі облікових і звітних даних по підприємству «Жовтень» виконати наступні завдання:

1. Скласти журнал господарських операцій.

2. Відкрити синтетичні рахунки, провести в них записи.

3. Відкрити аналітичні рахунки до рахунку 20 «Виробничі запаси».

4. Скласти оборотну відомість по аналітичних рахунках «Виробничі запаси».

5. Скласти оборотний баланс по синтетичних рахунках за місяць.

Вихідні дані:

Баланс станом на 31.10.14 р.

№ з/п	Актив	Сума, грн.	№ з/п	Пасив	Сума, грн.
1	Основні засоби	178000	1	Статутний капітал	176800
2	Виробничі запаси	15800	2	Резервний капітал	86500
3	Виробництво	7000	3	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	87500
4	Готівка	4000	4	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	4000
5	Рахунки в банках	150000			
	Баланс	354800		Баланс	354800

**Залишки по аналітичних рахунках на 1 листопада 2014 р.
до субрахунку 201 «Сировина й матеріали»**

№ з/п	Найменування	Одиниця виміру	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.
1	Сталь	т	3	1500	4500
2	Алюміній	т	1	10000	10000
3	Сітка	м ²	130	10	1300
	Разом:				15800

Хід виконання завдання:

1. Запис господарських операцій в журнал господарських операцій супроводжується складанням бухгалтерських проводок:

Журнал господарських операцій за жовтень 2014 р.

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано на склад від постачальників:			
	а) сталь, 33 т за ціною 1500 грн.	201	63	49500
	б) алюміній, 10 т за ціною 10000 грн.	201	63	100000
2	Відпущено зі складу у виробництво:			
	а) сітка, 15 м ² за ціною 10 грн.	23	201	150
	б) сталь, 17 т за ціною 1500 грн.	23	201	25500
3	Перераховано з поточного рахунку в рахунок погашення заборгованості постачальникам	63	31	14000
4	Отримано з поточного рахунку кошти в касу підприємства	30	31	5000
5	Повернено невикористана у виробництві сталь, 3 т	201	23	4500
	Разом:			274650

3. Відкриваються синтетичні рахунки, в них виконуються записи. На кінець періоду розраховуються залишки по рахунках.

Д	Пах. 10	К
Сп = 178000		
Об. –	Об. –	
Ск = 178000		

Д	Пах. 201	К
Сп = 15800		
1а) 49500	2а) 150	
1б) 100000	2б) 25500	
	5) 4500	
Об. 154000	Об. 25650	
Ск = 144150		

Д	Пах. 23	К
Сп = 7000		
2а) 150		
2б) 25500	5) 4500	
Об. 25650	Об. 4500	
Ск = 28150		

Д	Пах. 30	К
Сп = 4000		
4) 5000		
Об. 5000	Об. –	
Ск = 9000		

Д	Пах. 31	К
Сп = 150000		
	4) 5000	
	3) 140000	
Об. –	Об. 145000	
Ск = 5000		

Д	Пах. 40	К
	Сп = 176800	
Об. –	Об. –	
	Ск = 176800	

Д	Пах. 43	К
	Сп – 86500	
Об. –	Об. –	
	Ск = 86500	

Д	Пах. 63	К
3) 140000	Сп – 4000	
	1а) 49500	
	1б) 100000	
Об. 140000	Об. 149500	
	Ск = 13500	

Д	Пах. 44	К
	Сп = 87500	
Об. –	Об. –	
	Ск = 87500	

4. До синтетичного субрахунку «Сировина й матеріали» відкриваються аналітичні рахунки по кожному виду матеріалів. Запис на аналітичних рахунках робиться у вартісних і натуральних показниках, з відображенням залишку на початок місяця (коли рахунок відкривається), сум по надходженню (оприбуткуванню) і вибуття (витрачання) матеріальних цінностей, розрахунком оборотів за місяць і залишків на кінець місяця. Аналітичний рахунок «Сталь» може мати вигляд:

**Рахунок «Сталь» до синтетичного субрахунку
«Сировина й матеріали» за листопад 2014 р.
(одиниця виміру – т, ціна за одиницю – 1500 грн.)**

№ з/п	Дата операції	Зміст операції	Оприбуткування		Витрачання		Залишок	
			кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
1		Залишок на 01.11.2014 р.					3	4500
2	02	Надійшло від постачальника	33	49500				
3	04	Відпущено у виробництво			17	25500		
4	21	Повернено з виробництва	3	4500				
5	30	Усього оборот за місяць	36	54000	17	25500		
6	30	Залишок на 01.12.2014 р.					22	33000

Відобразимо запис на аналітичному рахунку «Алюміній» до субрахунку «Сировина й матеріали»:

**Рахунок «Алюміній» до синтетичного субрахунку
«Сировина й матеріали» за листопад 2014 р.
(одиниця виміру – т, ціна за одиницю – 10000 грн.)**

№ з/п	Дата операції	Зміст операції	Оприбуткування		Витрачання		Залишок	
			кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
1		Залишок на 01.11.2014 р.					1	10000
2	02	Надійшло від постачальника	10	100000	-	-		
3	3000	Усього оборот за місяць	10	100000	-	-		
4	3000	Залишок на 01.12.2014 р.					11	110000

Відобразимо запис на аналітичному рахунку «Сітка» до субрахунку «Сировина й матеріали»:

**Рахунок «Сітка» до синтетичного субрахунку
«Сировина й матеріали» за листопад 2014 р.
(одиниця виміру – м², ціна за одиницю – 10 грн.)**

№ з/п	Дата операції	Зміст операції	Оприбуткування		Витрачання		Залишок	
			кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
1		Залишок на 01.11.2014 р.					130	1300
2	05	Відпущено у виробництво			15	150		
3	3000	Усього оборот за місяць	-	-	15	150		
4	3000	Залишок на 01.12.2014 р.					11	1150

5. Дані аналітичного обліку матеріалів узагальнюються в оборотну відомість.

**Оборотна відомість до субрахунку 201
«Сировина й матеріали» за листопад 2014 р.**

Аналітичний рахунок	Одиниця виміру	Ціна за одиницю	Залишок на 01.11.2014 р.		Оборот за місяць				Залишок на 01.12.2014 р.	
			кількість	сума, грн.	Оприбутковано		Витрачено		кількість	сума, грн.
					кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.		
«Сталь»	т	1500	3	4500	36	54000	17	25500	22	33000
«Алюміній»	т	10000	1	10000	10	100000			11	110000
«Сітка»	м ²	10	130	1300			15	150	11	1150

Оборотний баланс на 30.11.2014 р.

№ з/п	Назва рахунку	Залишок на початок місяця		Оборот за звітний місяць		Залишок на кінець місяця	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	Основні засоби	178000				178000	
2	Сировина й матеріали	15800		154000	25650	144150	
3	Виробництво	7000		25650	4500	28150	
4	Готівка	4000		5000	-	9000	
5	Рахунки в банках	150000		-	145000	5000	
6	Розрахунки з постачальниками та підрядниками		4000	140000	149500		13500
7	Статутний капітал		176800				176800
8	Резервний капітал		86500				86500
9.	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)		87500				87500
	Разом:	354800	354800	324650	324650	364300	364300

При звірці підсумків оборотної відомості з підсумками синтетичного субрахунку «Сировина й матеріали» отримано рівність, значить, записи виконано правильно.

5. Складається оборотний баланс по синтетичних рахунках.

Дані в оборотний баланс переносяться з синтетичних рахунків. Якщо облік ведеться правильно, то сума залишку на початок місяця збігається з підсумком початкового балансу, дебетовий і кредитовий обороти – з підсумком журналу господарських операцій, сума залишків на кінець місяця – з кінцевим балансом. Так перевіряється ідентичність хронологічних та синтетичних записів.

3.4. Значення класифікації бухгалтерських рахунків

У бухгалтерському обліку застосовується велика кількість різних рахунків, що відображають наявність і рух окремих видів засобів, джерел та господарських процесів. Ці рахунки дозволяють отримати показники, що характеризують діяльність підприємства. Головною умовою правильного використання рахунків є їх науково обґрунтована класифікація.

Класифікація рахунків – це науково обґрунтоване групування рахунків, тобто поділ рахунків на групи і підгрупи за однорідними будь-якими істотними ознаками. Всі рахунки бухгалтерського обліку класифікуються за трьома головними ознаками:

1. За призначенням та структурою. При цьому визначається як відображаються на рахунках окремі види засобів і процесів.

2. За економічним змістом. При цьому визначається що відображається на бухгалтерських рахунках.

3. За прив'язкою до балансу. При цьому визначається відношення окремих рахунків до балансу.

Теоретичне значення класифікації рахунків полягає в тому, що вона систематизує за єдиними ознаками велике різноманіття різних рахунків, що застосовуються на різних підприємствах, дозволяє удосконалювати бухгалтерський облік як науку. Це безпосередньо впливає на практику організації бухгалтерського обліку. Класифікація рахунків допомагає краще зрозуміти призначення окремих рахунків та можливості їх використання для контролю та оперативного керівництва за діяльністю підприємства.

Класифікація рахунків за економічним змістом і за прив'язкою до балансу може бути побудована тільки після того, як будуть з'ясовані обліково-технічні властивості і особливості рахунків бухгалтерського

обліку. Тому спочатку ознайомимося з класифікацією рахунків за їх призначенням і структурою.

3.4.1. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

За призначенням і структурі рахунки поділяються виходячи з їх цільового призначення, тобто, які перед ними ставляться завдання при відображенні фактів господарської діяльності, а також виходячи з того, яким чином в бухгалтерському обліку відбувається це відображення. Така класифікація дозволяє відповісти на питання: як обліковуються об'єкти на даному рахунку?

За призначенням і структурою рахунки бухгалтерського обліку поділяються на групи: рахунки господарських засобів і джерел їх утворення, рахунки господарських процесів та їх результатів і позабалансові рахунки (рис. 3.5).

Рахунки господарських засобів та їх джерел, в свою чергу, поділяються на дві групи: основні рахунки та регулюючі.

Основні рахунки застосовуються для обліку господарських засобів та джерел їх утворення, тобто об'єктів обліку, що є основною в господарській діяльності підприємства.

До складу основних рахунків входять матеріально-речові, або інвентарні, грошові, розрахункові та фондові (власний капітал).

Матеріально-речові, або інвентарні, рахунки служать для відображення наявності та руху коштів, які мають конкретну матеріальну форму.

Особливістю цих рахунків є те, що обліковуються в них об'єкти відображаються як у грошовому, так і в натуральному вимірниках. Інвентарні рахунки є активними. Залишки і надходження коштів відображається за дебетом рахунків, а вибуття – по кредиту.

Для наочності наведемо форму інвентарного рахунку:

Дебет	Кредит
Сальдо на початок місяця	Вибуття за місяць
Надходження за місяць	
Сальдо на кінець місяця	

До інвентарним рахунками відносяться: «Основні засоби», «Виробничі запаси», «Готова продукція» та ін.

Грошові рахунки використовуються для відображення наявності та руху грошових коштів. Ці рахунки, як і матеріально-речові, є активними. Відрізняються лише тим, що в аналітичному обліку не застосовуються натуральні вимірники.



Рис. 3.5. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Розрахункові рахунки призначені для обліку та контролю за розрахунковими операціями даного підприємства з іншими підприємствами, організаціями та особами. Оскільки заборгованість може бути як на користь даного підприємства (дебіторська), так і на користь іншого підприємства та осіб (кредиторська), то розрахункові рахунки поділяються на активні, пасивні та активно-пасивні.

Активні розрахункові рахунки призначені для обліку дебіторської заборгованості та розрахунків по ній (тобто для обліку заборгованості інших підприємств та осіб даного підприємства). До таких рахунків належать рахунки «Розрахунки з покупцями і замовниками», «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», «Розрахунки з різними дебіторами», «Векселі одержані» та ін. Сальдо активних розрахункових рахунків – дебетове показує залишок дебіторської заборгованості на початок звітного періоду, збільшення цієї заборгованості відображається за дебетом, зменшення – за кредитом. В аналітичному обліку активні розрахункові рахунки деталізуються по кожному окремому дебітору (підприємству, фізичній особі).

Пасивні розрахункові рахунки призначені для обліку розрахункових відносин з кредиторами, тобто за зобов'язаннями даного підприємства перед іншими підприємствами, установами та фізичними особами. До них відносяться рахунки «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», «Розрахунки за страхування», «Розрахунки за виплатами працівникам», «Короткострокові позики» та ін. Кредитове сальдо цих рахунків показує залишок кредиторської заборгованості на звітну дату, збільшення цієї заборгованості відображається за кредитом рахунку, зменшення – за дебетом. В аналітичному обліку пасивні розрахункові рахунки деталізуються по кожному окремому кредитору.

Розрахункові активно-пасивні рахунки застосовуються для обліку таких розрахунків, за якими може виникати періодично то дебіторська, то кредиторська заборгованість. До таких рахунків відносять рахунки «Розрахунки за податками й платежам», «Розрахунки за іншими операціями» та ін. Дебетові обороти на цих рахунках відображають виникнення і збільшення кредиторської заборгованості. Залишки за такими синтетичними рахунками визначаються окремо по кожному аналітичному рахунку, щоб можна було точно визначити суми дебіторської та кредиторської заборгованості, які відображаються в балансі розгорнуто: дебіторська – в активі, а кредиторська – в пасиві.

Активно-пасивний розрахунковий рахунок

Дебет	Кредит
Сальдо – залишок дебіторської заборгованості	Сальдо – залишок кредиторської заборгованості
Збільшення дебіторської заборгованості	Зменшення кредиторської заборгованості
Зменшення кредиторської заборгованості	Збільшення кредиторської заборгованості
Сальдо – залишок дебіторської заборгованості	Сальдо – залишок кредиторської заборгованості

Рахунками власного капіталу (фондовими) називаються рахунки, на яких ведеться облік і контроль за рухом власних засобів (фондів) та цільового фінансування. Ці рахунки є пасивними. Залишки і збільшення коштів фондів та фінансування відображають по кредиту, а використання, тобто зменшення, – по дебету фондових рахунків. Аналітичний облік на фондових рахунках ведеться тільки в грошовому вираженні за видами та цільовим призначенням фондів і фінансування. До таких рахунків належать: «Статутний капітал», «Пайовий капітал», «Резервний капітал», «Додатковий капітал», «Цільове фінансування і цільове надходження».

Фондові рахунки

Дебет	Кредит
Зменшення фондів	Сальдо – наявність фондів на початок місяця
	Збільшення фондів
	Сальдо на кінець місяця

Регулюючі рахунки призначені для регулювання оцінки окремих видів засобів, їх джерел. Необхідність в цих рахунках виникає в тих випадках, коли за умовами роботи в основних рахунках показується не реальна оцінка коштів, а умовна – перебільшена або применшена. Різниця між умовною і дійсною оцінкою відображається в регулюючих рахунках.

Регулюючі рахунки самостійного значення не мають. Вони пов'язані з будь-яким основним рахунком, оцінку якого регулюють. Регулювання зазвичай проводиться не після кожної операції, а один раз на місяць, квартал, рік. Регулюючі рахунки, в свою чергу, поділяються на контрарні і доповнюючі.

Контрарні регулюючі рахунки завжди зменшують оцінку залишку коштів або їх джерел, що обліковуються на відповідних

регулюючих рахунках. Вони можуть бути контрактивні і контрпасивні.

Контрактивні – це рахунки, що регулюють оцінку коштів, відображених в активних рахунках. Схема запису по контрактивним рахункам є аналогічною як і по пасивних рахунках. Прикладом контрактивного рахунку є синтетичний рахунок «Знос (амортизація) необоротних активів», який уточнює оцінку рахунку «Основні засоби». У поточному бухгалтерському обліку та в балансі основні засоби враховуються за первісною вартістю.

Контрпасивні рахунки регулюють оцінку коштів, зображених в пасивних рахунках. Схема запису по контрпасивним рахунками аналогічна схемі запису за активними рахунками.

Контрарні рахунки застосовуються в тих випадках, коли окремі види засобів і джерела показуються в обліку за перебільшеною оцінкою. Сальдо за цими рахунками відображається в тій частині балансу, на якій знаходиться регулюючий рахунок, але зі знаком мінус.

У практиці господарювання окремі види засобів можуть бути обліковані в зменшеній оцінці. У цих випадках застосовуються доповнюючі рахунки. Доповнюючі регулюючі рахунки доповнюють оцінку коштів, відображених на основному рахунку.

Доповнючі регулюючі рахунки завжди збільшують суму залишку регульованого рахунку. До доповнюючих регулюючих рахунків відносяться аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати», який ведеться як додаток до основного рахунку «Виробничі запаси» та інших матеріальних рахунків в тих випадках, коли матеріальні цінності на цих рахунках враховуються в оцінці, меншій фактичної собівартості їх придбання (заготівлі).

Друга група рахунків – господарських процесів та їх результатів – поділяються на дві підгрупи: операційні та фінансово-результативні.

До **операційних рахунків** відносяться збірні, збірно-розподільчі, бюджетно-розподільчі, співставляючі.

Збірно-розподільні рахунки застосовуються для акумулювання витрат по тому або іншому господарському процесу з метою подальшого їх списання на ті рахунки, де узагальнюються всі витрати з даного об'єкту. До збірно-розподільчих належать рахунки «Загальноновиробничі витрати», «Інші витрати операційної діяльності». За дебетом відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації» та ін.

Збірні рахунки від збірно-розподільчих відрізняються тим, що зібрані в дебеті таких рахунків витрати в подальшому не розподіляються між окремими об'єктами, а повністю списуються на фінансові результати. До таких належать рахунки: рахунок 92 «Адміністративні витрати», рахунок 93 «Витрати на збут» та ін.

Бюджетно-розподільчі рахунки призначені для накопичення та розподілу витрат між бюджетами суміжних звітних періодів. Вони бувають активними і пасивними.

Активні бюджетно-розподільчі рахунки використовуються для відображення в них витрат, що виникли в даному періоді, але відносяться до інших звітних періодів. До цих рахунках відносять рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». За дебетом рахунка відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом – їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду.

Схема активного бюджетно-розподільного рахунку	
Дебет	Кредит
Сальдо на початок – витрати поточного або попередніх періодів, що відносяться до майбутніх періодів	Розподіл витрат за періодами
Сальдо на кінець місяця – залишок перерозподілених витрат, що відносяться до майбутніх періодів	

Пасивні бюджетно-розподільчі рахунки використовуються для утворення резервів, майбутніх платежів. Такі резерви створюються з метою рівномірного віднесення витрат на об'єкти калькуляції протягом року.

Калькуляційні рахунки призначені для обліку витрат, пов'язаних з виробничим процесом; визначення фактичної собівартості виготовлення продукції, виконаних робіт, наданих послуг. За даними цих рахунків (рах. 23 «Виробництво», рах.15 «Капітальні інвестиції» тощо) складають калькуляцію, тобто визначають собівартість. Тому рахунки отримали назву калькуляційних. По дебету цих рахунків відображаються всі витрати на випуск продукції, а по кредиту цих рахунків списуються ті витрати, які включені до собівартості випущеної з виробництва готової продукції. Сальдо на звітний період калькуляційних рахунків показує витрати в незавершеному виробництві. Аналітичний облік

по калькуляційних рахунках ведуть за окремими об'єктами і статтями витрат.



Рис. 3.6. Схема рахунку 79 «Фінансові результати»

Співставляючими називаються рахунки, що використовуються для виявлення результатів господарських процесів шляхом зіставлення дебетових і кредитових оборотів. До порівняльних належать рахунки 79 «Фінансові результати», «Брак у виробництві». Ці рахунки призначені для узагальнення інформації про доходи, отримані від операційної та фінансової діяльності підприємства та визначення чистого доходу від цих видів діяльності.

Наприклад, рахунок 79 «Фінансові результати» за кредитом рахунка відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат. Перевищення витрат над доходами (дебет рахунку більше кредиту) означає збиток, і перевищення означає прибуток. Сальдо рахунку в кінці місяця списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

3.4.2. Класифікація бухгалтерських рахунків за економічним змістом

Фінансово-результативні рахунки, що використовуються для обліку та контролю за фінансовими результатами діяльності підприємства. Також використовуються для виявлення результатів господарських процесів шляхом зіставлення дебетових і кредитових оборотів (рис. 3.7). Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» активно-пасивний, дебетовий оборот показує збитки, а кредитовий оборот – прибуток, отриманий від усіх видів діяльності.

В основу класифікації бухгалтерських рахунків за економічним змістом покладена економічна сутність розкритих в рахунках об'єктів. За цією ознакою всі рахунки поділяються на дві групи: 1) рахунки обліку господарських засобів і процесів; 2) рахунки обліку джерел утворення господарських засобів.

Перша група рахунків в залежності від функціональної участі в процесі діяльності підприємства поділяється на необоротні та оборотні. Рахунки обліку господарських засобів і процесів також поділяються на рахунки засобів виробництва і сфери обігу.

Об'єктами обліку в процесі виробництва є засоби і предмети праці. Необхідно знати наявність та рух основних засобів, нематеріальних активів, їх знос, наявність та рух виробничих запасів. Всі ці показники можуть бути отримані за допомогою відповідних рахунків: «Основні засоби», «Знос (амортизація) необоротних активів», «Нематеріальні активи», «Виробничі запаси» та ін.

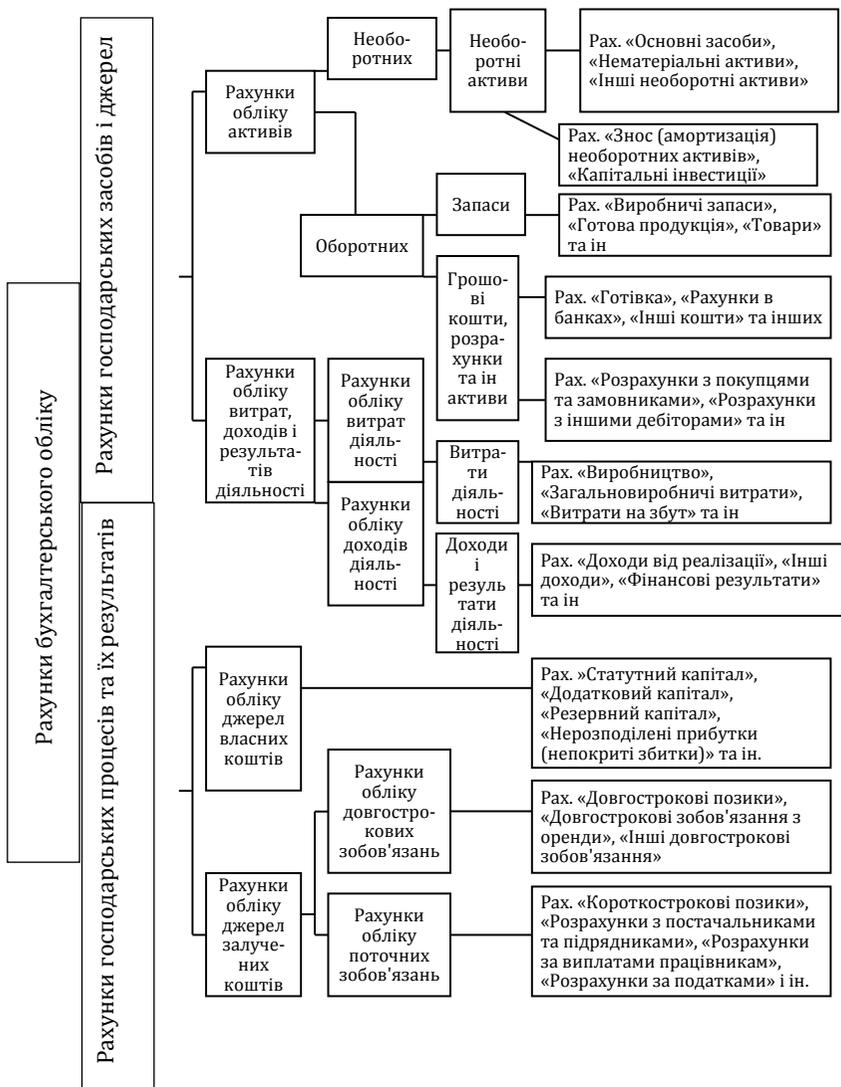


Рис. 3.7. Класифікація рахунків за економічним змістом

У процесі обігу об'єктами обліку є предмети обігу, грошові кошти, кошти в розрахунках. До рахунків, призначених для обліку коштів сфери обігу належать рахунки «Готова продукція», «Товари»,

«Готівка», «Рахунки в банках», «Розрахунки з покупцями і замовниками» та ін.

Рахунки, призначені для обліку джерел поділяються за характером розкритих в них джерел – джерела власних коштів, джерела позикових (залучених) коштів. До рахунків з обліку власних коштів відносяться «Статутний капітал», «Пайовий капітал», «Додатковий капітал», «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» та ін. На цих бухгалтерських рахунках відображаються наявність та рух власних джерел підприємства.

Для обліку залучених (позикових) джерел і змін, що відбуваються з ними, використовується інформація, відображена на рахунках 5-го і 6-го класів: «Довгострокові зобов'язання», «Поточні зобов'язання».

3.4.3. Класифікація бухгалтерських рахунків у взаємозв'язку з балансом

По відношенню до балансу всі рахунки поділяються на балансові та позабалансові.

Балансові рахунки відображають засоби, що належать підприємству, і джерела їх утворення. Сальдо за цими рахунками розкривається в основній частині балансу, і їх сума становить валюту балансу. Особливістю балансових рахунків є те, що немає обмежень для кореспонденції між ними.

Балансові рахунки поділяються на:

- активні та контрактивні, що відображаються в активі балансу. Три перші класи (клас 1, 2, 3), призначені для обліку господарських засобів (активів підприємства);

- пасивні та контрпасивні, сальдо за цими рахунками відображаються в пасиві балансу. Джерела господарських засобів обліковуються на рахунках класу 4, 5, 6;

- активно-пасивні та контрарно-доповнюючі. Сальдо за цими рахунками може бути дебетовим, і кредитовим, і показано або в активі, або в пасиві балансу;

- позабалансові рахунки – це такі рахунки, в яких відображаються об'єкти, які не належать даному підприємству і тому не впливають на стан балансу підприємства.

Позабалансові рахунки поділяються на три групи:

- депозитно-майнові – призначені для обліку цінностей, що не належать підприємству, але перебувають в його розпорядженні. До таких рахунків, зокрема, належать рахунки «Орендовані необоротні активи», «Активи на відповідальному зберіганні» та ін.;

- контрольні рахунки – призначені для контролю за окремими операціями, які не відображаються в системі балансових рахунків. До них відноситься рахунок «Бланки суворого обліку» та ін.;

- умовних прав і зобов'язань – можуть використовуватися для отримання показників про виконання господарських договорів, нарядів, для відображення коштів, списаних з балансу до можливого їх відновлення тощо.

Облік на позабалансових рахунках ведеться без застосування подвійного запису.

Господарські операції на позабалансових рахунках відображаються одинарним записом: тільки по дебету або тільки по кредиту відповідного рахунку.

Таким чином, розглянута класифікація рахунків дає можливість охарактеризувати кожний рахунок відповідно до їх класифікаційних ознак і визначити порядок складання необхідних бухгалтерських проведення.

Економічна характеристика рахунків бухгалтерського обліку заснована на знанні їх класифікації. Щоб дати економічну характеристику будь-якому рахунку, слід вказати, активний він чи пасивний; до якої групи належить за економічним змістом, а також за призначенням і структурою; що враховується по дебету і кредиту рахунку; що означає сальдо по даному рахунку; в якому розділі активу або пасиву даний рахунок розташований.

3.5. План рахунків бухгалтерського обліку

Методологічне керівництво бухгалтерським обліком здійснює Міністерство фінансів України. Воно на науковій основі розробляє національний план рахунків, який сприяє раціональній організації бухгалтерського обліку, його автоматизації і систематизації згрупованої інформації. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій застосовується всіма підприємствами, об'єднаннями та організаціями галузей економіки, які ведуть бухгалтерський облік за подвійною системою, включаючи підприємства за участю іноземних інвесторів. Застосування єдиного плану рахунків дозволяє здійснювати єдиний порядок обліку господарських засобів та джерел їх утворення, узагальнювати відповідну інформацію в масштабі міністерств, відомств і країни в цілому.

План рахунків бухгалтерського обліку – систематизований перелік рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій.

У Плані рахунків, який представлений спеціальною таблицею, наведені найменування рахунків, субрахунків і їх коди (номери).

План рахунків передбачає групування бухгалтерських рахунків по 10 класах, дев'ять з яких для балансових рахунків і один клас («нульовий») – для позабалансових рахунків.

Рахунки синтетичного обліку (рахунки першого порядку) мають найменування і коди (номери), що складаються з двох цифр (від 10 до 99), де перша цифра означає клас, до якого він належить, а друга – номер рахунку синтетичного обліку.

Рахунки синтетичного обліку складаються із субрахунків (рахунків другого порядку), що також мають найменування та код. Наявність третьої цифри в цифровому коді означає наявність у синтетичного рахунку певного субрахунку. При необхідності підприємство має можливість вводити додаткові субрахунки, що позначаються шляхом додавання четвертої цифри в цифровий код.

Наприклад: рахунок 10 «Основні засоби», що відноситься до першого класу «Необоротні активи», має субрахунок 105 першого рівня. Крім того, цей субрахунок при необхідності може мати кілька субрахунків другого рівня, що позначаються чотиризначним цифровим кодом (1051, 1052, 1053, 1054 тощо).

<i>Код і найменування класу</i>	<i>Код та найменування рахунку</i>	<i>Код і найменування субрахунку (першого рівня)</i>	<i>Рахунки аналітичного обліку (другого рівня)</i>
1 «Необоротні активи»	10 «Основні засоби»	105 «Транспортні засоби»	1051 «Вантажівки»
			1052 «Автобуси»
			1053 «Легкові автомобілі»
			1054 «Електрокари»

Структура Плану рахунків органічно пов'язана із структурою Балансу і Звіту про фінансові результати, встановленої Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Залишки рахунків 1-3 класів відображаються в активі Балансу, залишки рахунків 4-6 класів – в розділах пасиву балансу, а рахунки 7-9 класів пов'язані зі структурою Звіту про фінансові результати.

Наочно цей зв'язок представлена на рис. 3.7.

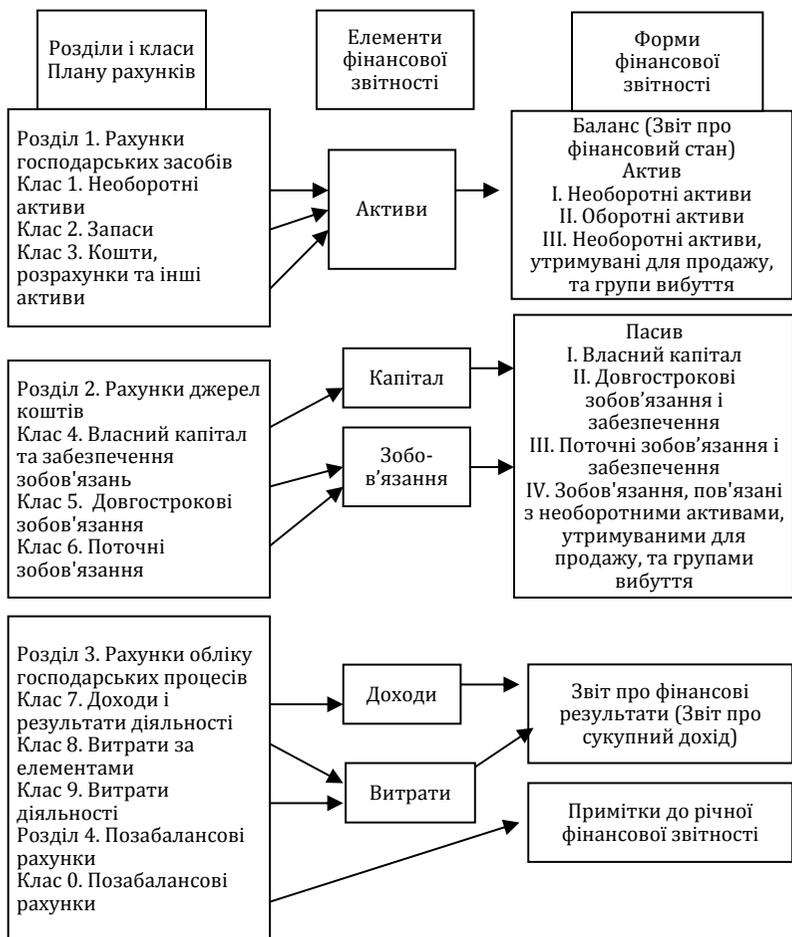


Рис. 3.7. Узгодження Плану рахунків із фінансовою звітністю

Кожен клас рахунків має конкретне призначення, тісно пов'язаний з інформаційними потребами користувачів і дозволяє без додаткового узагальнення інформації скласти звітність.

У примітках до річної фінансових звітів відображається інформація з позабалансових рахунків – клас 0.

Аналітичні рахунки в Плані рахунків не наводяться. Підприємство відкриває їх відповідно до власної потреби і відображає в Робочому плані рахунків, який служить для цілей

внутрішньогосподарського (управлінського) обліку на основі єдиного Плану рахунків.

Схема дії в Україні Плану рахунків наведена в Додатку 2.

Питання для самоконтролю

1. З якою метою в бухгалтерському обліку застосовуються рахунки бухгалтерського обліку?

2. Які об'єкти обліку відображаються на рахунках бухгалтерського обліку?

3. Які існують види рахунків і для чого вони призначені?

4. Дайте характеристику побудови активного та пасивного рахунку.

5. Як рахунки бухгалтерського обліку пов'язані з балансом?

6. На підставі чого здійснюються записи на бухгалтерських рахунках?

7. Яке значення має подвійний запис?

8. З якою метою ведуться рахунки аналітичного обліку? У чому особливість їх побудови?

9. З якою метою складаються оборотні відомості за аналітичними рахунками?

10. Як дані аналітичного обліку пов'язані з інформацією синтетичного обліку?

11. Яку роль відіграє в узагальненні даних обліку оборотна відомість за синтетичними рахунками?

12. За якими ознаками класифікуються рахунки бухгалтерського обліку?

13. На які групи поділяються рахунки бухгалтерського обліку за економічним змістом?

14. Наведіть приклади рахунків різних груп класифікації бухгалтерських рахунків.

15. На які групи поділяються рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою?

Тести для самоконтролю

1. *Найповніший перелік рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку відображено в:*

а) Плані рахунків;

б) Спрощеному плані рахунків;

в) Таблиці узгодження рахунків Загального та Спрощеного планів рахунків;

г) Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

2. Відповідно до вітчизняного законодавства використовувати План рахунків повинні:

- а) приватні підприємці;
- б) малі підприємства;
- в) фізичні особи – підприємці;
- г) великі підприємства.

3. Таблиця узгодження рахунків Плану рахунків та Спрощеного плану рахунків потрібна:

- а) приватним підприємцям;
- б) малим підприємствам;
- в) великим підприємствам;
- г) тим, хто перейшов від використання Спрощеного плану рахунків до Плану рахунків.

4. Бухгалтерський рахунок – це двостороння таблиця, в якій:

- а) ліва сторона – це дебет, права сторона – кредит;
- б) ліва сторона – це кредит, права сторона – дебет;
- в) ліва сторона – це актив, права сторона – пасив;
- г) ліва сторона – це актив, права сторона – актив.

5. З шифру бухгалтерського рахунку можна дізнатися:

- а) номер класу рахунків;
- б) номер синтетичного рахунку;
- в) номер класу рахунків та номер синтетичного рахунку;
- г) номер аналітичного рахунку.

6. Синтетичний рахунок – це рахунок, на якому збираються:

- а) дані за окремими об'єктами бухгалтерського обліку;
- б) дані за схожими об'єктами бухгалтерського обліку;
- в) узагальнені дані за однорідними групами бухгалтерського обліку;
- г) узагальнені дані за всіма активами підприємства.

7. Найбільш деталізовані дані можна знайти на:

- а) субрахунку першого порядку;
- б) синтетичному рахунку;
- в) аналітичному рахунку;
- г) субрахунку другого порядку.

8. Спрощений план рахунків – це перелік:

- а) субрахунків другого порядку;
- б) аналітичних рахунків;
- в) синтетичних рахунків;
- г) класів рахунків.

9. При проведенні однієї господарської операції в межах одного рахунку може:

- а) змінюватись сума по дебету;

- б) змінюватись сума по кредиту;
- в) змінюватись сума і по дебету, і по кредиту;
- г) змінюється або сума по дебету, або по кредиту.

10. Сальдо за рахунком не може бути:

- а) дебетовим, кредитовим;
- б) нульовим;
- в) початковим, кінцевим;
- г) позитивним, негативним.

11. Сальдо кінцеве за активним рахунком визначається таким чином:

- а) сальдо початкове + оборот за кредитом – оборот за дебетом;
- б) сальдо початкове + оборот за дебетом – оборот за кредитом;
- в) сальдо початкове + оборот за кредитом + оборот за дебетом;
- г) немає визначеної формули, обчислюється виходячи з кожного виду активу окремо.

12. Сальдо кінцеве за пасивним рахунком визначається таким чином:

- а) сальдо початкове + оборот за кредитом – оборот за дебетом;
- б) сальдо початкове + оборот за дебетом – оборот за кредитом;
- в) сальдо початкове – оборот за кредитом – оборот за дебетом;
- г) немає визначеної формули, обчислюється виходячи з кожного виду капіталу, зобов'язання або доходу майбутніх періодів окремо.

13. Активно-пасивні рахунки призначені для:

- а) відображення розрахункових операцій, де одночасно можуть виникати дебіторська і кредиторська заборгованість;
- б) зведеного обліку активу і пасиву Балансу;
- в) обліку доходів і витрат;
- г) таких рахунків не існує.

14. Сутність методу подвійного запису в бухгалтерському обліку полягає в наступному:

- а) операція обов'язково записується в дебеті одного і кредиті іншого рахунку;
- б) операція обов'язково записується в активі та пасиві;
- в) операція обов'язково відображається на активно-пасивних рахунках;
- г) немає правильної відповіді.

15. Директор повинен розумітись на системі бухгалтерського обліку:

- а) так, адже він несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві;
- б) так, і вести бухгалтерський облік;
- в) ні, для цього повинен бути бухгалтер;

г) категорично заборонено законодавством України з питань бухгалтерського обліку.

Література:

1. Астахов В.П. Теорія бухгалтерського обліку. – М.: Експертне бюро, 1997. – 351 с.
2. Ахметова Л.А., Афаунова Ж.І. Основи бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Нальчик: «Ель-фа», 1996. – 233 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник. / Ф.Ф. Бутинець. – 8-ме видання. – Житомир: Рута, 2010. – 912 с.
4. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затв. ВРУ від 16.07.1999 р., № 996-XIV.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій та організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.1999 р., № 291.
7. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2010. – 334 с.
8. Лишиленко А.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. 2-ге видання, перепр. – К.: «Центр учбової літератури», 2011. – 736 с.

РОЗДІЛ 4

ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ

4.1. Оцінка об'єктів бухгалтерського обліку

Облік господарської діяльності підприємства не може обмежуватися відображенням видів господарських засобів та їх джерел. Для спостереження за господарськими процесами необхідні різноманітні кількісні та якісні показники.

Кількісними показниками діяльності підприємства є показники обсягу тих або інших процесів.

Якісні показники характеризують економічну раціональність здійснення господарських процесів.

Правильне визначення кількісних і якісних показників вимагає застосування наукових методів їх розрахунку. Особливу роль при обчисленні показників господарської діяльності відіграє оцінка господарських засобів і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Оцінка господарських засобів є способом вираження їх у грошовому вимірнику. З її допомогою натуральні й трудові показники переводять в грошові. Оцінка – елемент методу обліку, без неї не можна отримати узагальнюючих показників.

Від правильності оцінки господарських засобів залежить використання даних бухгалтерського обліку для характеристики ресурсів підприємства. Вона впливає на точність визначення фінансових результатів, так як викривлення суми обсягу витрат підприємства призведе до неправильного визначення фінансових результатів діяльності підприємства.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства відбувається в єдиній грошовій одиниці.

Оцінка активів та зобов'язань є основою побудови бухгалтерського обліку на підприємстві, оскільки покликана забезпечити дотримання основних принципів обліку, таких як обачність, послідовність, безперервність, історична (фактична) собівартість.

Стандарти бухгалтерського обліку передбачають застосування різних видів оцінки активів і зобов'язань підприємства. До них відносять первісну, переоцінену, справедливу і чисту реалізаційну вартість.

Первісна вартість визначена П(С)БО 7 як історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) активів. Оцінка за первісною вартістю забезпечує дотримання принципу історичної собівартості при обліку активів.

Переоцінена вартість згідно П(С)БО 7 – це вартість необоротних активів (основних засобів або нематеріальних активів) після їх переоцінки.

Справедлива вартість визначена П(С)БО 19 як сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язань в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Чиста реалізаційна вартість за П(С)БО 9 – ціна, за якою може бути реалізований актив (погашено зобов'язання) за вирахуванням очікуваних витрат, пов'язаних з реалізацією активу (погашенням зобов'язання).

Для оцінки придбаних або вироблених активів використовується метод калькулювання.

4.2. Основи калькулювання

Для управління господарськими процесами необхідно мати інформацію про витрати підприємства на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг). Таку інформацію можна отримати за допомогою спеціального розрахунку, що називають калькулюванням.

Калькулювання – це обчислення в грошовому вираженні витрат підприємства на придбання і виробництво конкретних видів матеріальних цінностей, виробів (робіт, послуг).

Процес калькулювання включає наступні етапи:

- групування витрат;
- розподіл витрат між об'єктами калькулювання (об'єктом калькулювання є вид продукції (робіт, послуг) підприємства, призначений для реалізації);
- визначення собівартості окремих робіт, виробів, послуг, придбання матеріалів;
- відображення собівартості виробів у калькуляції (калькуляція – це звітна таблиця, що містить результати калькулювання собівартості);

– контроль з виконання плану по собівартості і зіставлення звітної собівартості з нормативною;

– визначення результатів роботи та резервів зниження собівартості.

Калькуляції складають за встановленим переліком статей витрат.

Всі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг), тобто формують об'єкт обліку витрат.

У виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Залежно від способу віднесення до конкретного об'єкта витрат витрати поділяються на прямі і непрямі (непрямі).

До *прямих* відносяться витрати, які на момент їх виникнення можна віднести прямо на ті чи інші вироби. Це матеріали, з яких виробляється продукція, заробітна плата виробничих робітників.

До *непрямих* витрат належать, наприклад, заробітна плата виробничого апарату, витрати на освітлення, опалення та інч. Ці витрати практично неможливо віднести на собівартість конкретного виробу. Тому вони розподіляються між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, а також між окремими видами продукції.

За ступенем залежності від обсягу виробництва розрізняють постійні та змінні витрати.

Система рахунків бухгалтерського обліку забезпечує облік усіх витрат за економічними елементами, їх розподіл між господарськими процесами. За допомогою такої класифікації встановлюють, з яких елементів складається собівартість об'єкта. Групування витрат за елементами здійснюється на:

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

Однак для контролю за діяльністю підприємства та його підрозділів необхідне групування і за статтями витрат. Групування за статтями калькуляції:

- сировина та матеріали;
- зворотні відходи (віднімаються);

- комплектуючі вироби, напівфабрикати;
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- основна та додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції;
- витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання;
- невідшкодовані втрати від браку;
- змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати.

Це групування витрат відрізняється тим, що в ньому прямі витрати показуються за їх видами (елементи собівартості), а непрямі – комплексними статтями (включають декілька елементів).

Розрізняють фактичні, планові і нормативні калькуляції.

Порівняння фактичних калькуляцій з плановими (нормативними) дозволяє виявити досягнуту економію (якщо фактична собівартість менше планової) або здійснені перевитрата (якщо фактична собівартість перевищує планову) за окремими статтями і в загальній сумі.

В залежності від технології та організації виробництва використовують один з наступних методів калькулювання собівартості: простий (прямий), попередільний (попроцесний), позамовний, нормативний.

Простий метод використовується у виробництвах з одним видом продукції. В даному випадку собівартість визначається шляхом ділення загальної суми витрат на кількість випущеної продукції.

У виробництвах, технологічні процеси яких складаються з декількох відносно відокремлених стадій обробки (переділів), витрати збираються по переділах і розподіляються між готовою продукцією – це **попередільний метод**.

У складних, особливо одиничних виробництвах, використовується **позамовний метод** калькулювання собівартості. На кожне замовлення відкривається карточка, де збираються всі витрати, пов'язані з його виконанням. Собівартість одиниці продукції визначається розподілом всіх витрат за замовленням між кількістю виробленої в рамках замовлення продукції.

Нормативний метод полягає в розрахунку норм витрат на одиницю продукції. Собівартість одиниці продукції при даному способі визначається як нормативна собівартість, скоригована на зміну норм його відхилення від норм.

Від точності калькулювання залежить правильність прийнятих керівником управлінських рішень.

4.3. Господарські процеси

Спостерігаючи та узагальнюючи дані про господарські операції, бухгалтерський облік надає інформацію про безперервний рух господарських засобів в ході господарських процесів. Повний оберт господарських засобів, здійснений шляхом господарських процесів, відображається у бухгалтерському обліку як безліч господарських операцій та інших господарських фактів.

Кожен господарський факт виражає економічні чи юридичні відносини. Господарські факти, роблячи вплив на економічні показники господарства, одночасно впливають на зміну обсягу і структури його зобов'язань перед юридичними та фізичними особами – підприємствами, організаціями, працівниками і службовцями тощо. Юридична сторона господарських операцій характеризується адміністративними розпорядженнями на право їх здійснення, договірними зобов'язаннями, термінами виконання, відповідністю трудовому законодавству, положенням та інструкціям, наказам і розпорядженням органів управління суб'єкта господарювання.

За характером впливу на загальну величину коштів, наявних у підприємства, господарські факти (операції), можна поділити на внутрішні і зовнішні.

Внутрішні факти господарської діяльності призводять до змін у складі господарських засобів або їх джерел, не впливаючи на загальну величину коштів, наявних у підприємства. До них відносяться передача готової продукції на склад, видача готівки підзвіт, погашення заборгованості постачальникам за рахунок позики банку та ін. у всіх випадках сума коштів підприємства в цілому не змінюється.

Зовнішні факти господарської діяльності призводять до одночасної зміни в складі господарських засобів та їх джерел. Величина загальної суми коштів суб'єкта підприємництва при цьому збільшиться або зменшиться. Наприклад, надходження матеріалів від постачальників, виплата заробітної плати працівникам, перерахування з поточного рахунку платежів до бюджету.

Господарські факти (операції) можна поділити на короткочасні і тривалі. Короткочасні господарські операції відбуваються і оформлюються протягом одного дня або більш короткі проміжки часу. До таких операцій відносяться видача готівки з каси, відпуск матеріалів на виробництво, відвантаження продукції покупцям.

Тривалі господарські операції здійснюються протягом більш тривалого періоду часу, наприклад, нарахування заробітної плати, амортизація обладнання, нематеріальні активи.

Загальним для всіх господарських операцій є обов'язкове їх документування в момент вчинення або після здійснення операції, а також грошова оцінка. Сукупність однорідних операцій утворюють господарські процеси.

Таким чином, діяльність будь-якого підприємства (виробничого, торговельного, підприємства, що надає послуги) можна поділити на кілька етапів, що вимагає особливої організації обліку (рис. 7.1).

Перший етап - постачання (заготівля) - сукупність господарських операцій з придбання товарно-матеріальних цінностей, необхідних для виготовлення продукції, виконання робіт, послуг, а також з організацією і веденням виробництва (виробничі запаси, МШП, товари, основні засоби та інші предмети і засоби праці).

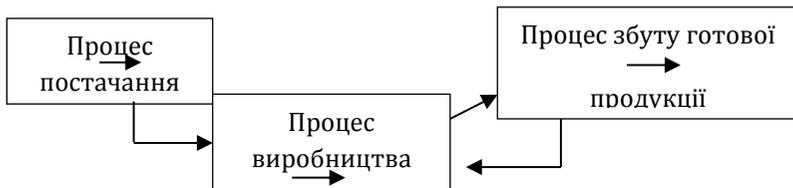


Рис. 4.1. Схема господарських процесів

Другий етап - виробництво - процес виробництва має важливе значення, оскільки передбачає створення матеріальних благ.

Третій етап - реалізація - процес реалізації завершує кругообіг засобів і створює передумову до відновлення. Він важливий, оскільки на даному етапі продукція знаходить суспільне визнання.

Розглянемо процеси постачання, виробництва і реалізації більш докладно.

Процес постачання представляє собою комплекс операцій із забезпечення підприємства необхідними ресурсами для безперервної діяльності (рис. 4.2).

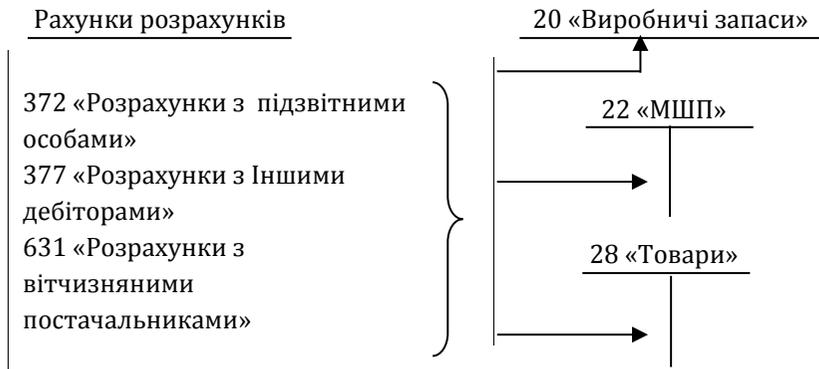


Рис. 4.2. Схема обліку процесу заготівлі

На цьому етапі відбувається закупівля запасів, необхідних для здійснення основної діяльності підприємства (сировина, основні і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, паливо, покупні напівфабрикати, тара, запасні частини, малоцінні і швидкозношувані предмети).

На даних рахунках бухгалтерського обліку відображається весь процес забезпечення: від заготівлі матеріалів та їх доставки на склад до відпуску у виробництво. Цю ділянку облікової роботи виконують бухгалтери матеріального відділу. За фактичний рух матеріалів і сировини в кількісному вираженні відповідають працівники складу. Відповідальність за приймання, зберігання та списання цінностей покладено на матеріально відповідальних осіб підприємства – комірників. У зв'язку з тим, що запаси відіграють важливу роль в діяльності підприємства, складське господарство повинно бути правильно організовано.

Основні завдання обліку сировини і матеріалів:

- своєчасне і правильне відображення надходження, наявності і витрачання матеріальних цінностей;
- розрахунок фактичної собівартості матеріальних цінностей;
- контроль за збереженням матеріальних цінностей на складі, в цехах, в інших місцях знаходження.

Придбані виробничі запаси в процесі постачання повинні бути оцінені за їх первісною (фактичною) собівартістю придбання згідно П(С)БО 9 «Запаси», яка складається з таких фактичних витрат: сум, сплачених згідно договору постачальника; витрат на заготівлю запасів, вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування

запасів до місць їх використання, включаючи витрати зі страхування та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням запасів.

Підприємства отримують виробничі запаси від постачальників на основі договорів, частина їх (тара, запасні частини тощо) може бути виготовлена у власних допоміжних виробництвах, надходити від ліквідації об'єктів основних засобів, безоплатно надійти тощо.

Основними документами оприбуткування виробничих запасів є товарно-транспортні накладні, прибуткові ордери, накладні, акти прийому та ін.

Приклад 1

Підприємство «Жовтень» придбало у вересні поточного року запасні частини.

Визначити суму транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) і первісну вартість запасних частин.

Примітка: відображаючи надходження запасів необхідно керуватися П(С)БО 9 «Запаси», Інструкцією № 291 «Порядок використання рахунків бухгалтерського обліку» і Планом рахунків бухгалтерського обліку.

Таблиця 4.1

Господарські операції по підприємству «Жовтень» за вересень поточного року

<i>№ з/п</i>	<i>Документ</i>	<i>Зміст операції</i>	<i>Сума, грн.</i>
1	Накладна	Оприбутковано запасні частини, що надійшли від постачальника за договірною вартістю	1400
2	Податкова накладна	Отримано право на податковий кредит за ставкою 20%	280
3	Платіжне доручення	Погашено з поточного рахунку заборгованість постачальнику	1680
4	Розрахункова відомість	Нараховано заробітну плату вантажникам за розвантаження запасних частин	200
5	Бухгалтерська довідка	Здійснено відрахування до соціальних фондів на заробітну плату (див. операцію 4) вантажникам за встановленими нормативами	76

Хід виконання:

1. Сума ТЗВ складе 276 грн. (200 грн. +76 грн.).

2. Первісна вартість запасних частин складе 1676 грн. (1400 грн. + 276 грн.).

У Плані рахунків для відображення процесу постачання передбачено клас рахунків 2 «Запаси». Це рахунки балансові, активні, інвентарні (матеріальні).

Розглянемо структуру рахунку «Запаси».

		<u>Дт «Запаси» Кт</u>	
		Сальдо початкове:	
		Наявність запасів на складі	Вибуття запасів
Рах.631	Надходження запасів на склад		
Рах.372	<u>(від постачальників та підзвітних осіб)</u>		

Відображаючи надходження запасів в бухгалтерському обліку окремо враховують договірну (облікову) вартість постачальника по кожній групі запасів і окремо суму ТЗВ, пов'язаних з придбанням запасів.

Приклад:

<u>Дт 207 Кт</u>	<u>Дт 207 ТЗВ Кт</u>

Повернемося до прикладу і визначимо за змістом операцій (див. табл. 7.1) кореспонденцію рахунків, первісну вартість запасів і суму ТЗВ з використанням рахунків:

<u>Дт рах.207 «Запасні частини» Кт</u>	<u>Дт рах.207 ТЗР Кт</u>
1) 1400	4) 200
Об.1400	5) 76
↑	Об. 276
$PВ=1400 + 276 = 1676$	

Придбані товарно-матеріальні цінності можуть бути використані для:

- цілей виробництва (на виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг);
- продажу (товари);
- організації та господарської діяльності підприємства.

При відпуску запасів використовуються такі первинні документи: накладна; товарно-транспортна накладна; вимога; лімітно-забірна карта.

Для цілей виробництва, для організації та господарської діяльності підприємство протягом місяця відпускає товари за ціною придбання без ТЗВ, а в кінці місяця частина ТЗВ списує або додається до ціни придбання розрахунковим шляхом.

Для того, щоб розрахувати суму ТЗВ, що припадає на запаси, що списуються зі складу необхідно:

1. Розрахувати відсоток ТЗВ:

$$\%TЗВ = \frac{\sum TЗВ_{\text{початок місяця}} + \sum TЗВ_{\text{замісяць}}}{\sum \text{запасів}_{\text{початок місяця}} + \sum \text{запасів}_{\text{зонадіяшлизамісяць}}} * 100\%$$

2. Розрахувати суму ТЗВ на запаси, що вибули:

$$\sum TЗВ = \frac{\sum \text{вибутих} * \%TЗВ}{100\%}$$

Приклад 2

На підставі даних господарських операцій скласти журнал господарських операцій, розрахувати суму ТЗВ на запаси, що вибули.

Таблиця 4.2

Операції по підприємству «Жовтень» за листопад поточного року

№ з/п	Документ	Зміст операції	Сума, грн.
1	Накладна	Оприбутковано матеріали, отримані від постачальника за договірною вартістю	13000
2	Накладна	Відображено вартість доставки матеріалів	200
3	Податкова накладна	Виникло право на податковий кредит	2640
4	Вимога	Відпущені матеріали в цех для виробництва готової продукції	5000
5	Бухгалтерська довідка	Списано суму ТЗВ на вартість витрачених матеріалів	?

Хід виконання:

1. Складаємо журнал реєстрації господарських операцій (табл. 4.3)

Таблиця 4.3

**Журнал реєстрації господарських операцій по підприємству
«Жовтень» за листопад поточного року**

№ з/п	Документ	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
1	Накладна	Оприбутковано матеріали від постачальника за договірною вартістю	201	631	13000
2	Накладна	Відображено вартість доставки матеріалів	201.1	631	200
3	Податкова накладна	Виникло право на податковий кредит	641	631	2640
4	Вимога	Відпущені матеріали в цех для виробництва готової продукції	23	201	5000
5	Бухгалтерська довідка	Списано суму ТЗВ на вартість витрачених матеріалів	23	201.1	77

2. Для того, щоб списати суму ТЗВ на вартість витрачених матеріалів необхідно:

Відкрити рахунки на основі записів у журналі реєстрації господарських операцій рознести суми за операціями на рахунки бухгалтерського обліку.

<u>Дт 201</u>	<u>Кт</u>	<u>Дт 201.1 (ТЗВ)</u>	<u>Кт</u>
1) 13000	4) 5000	2) 200	5) 77
<u>Об.13000</u>	<u>Об. 5000</u>	<u>Об. 200</u>	<u>Об.77</u>
Ск. 8000		Ск. 123	

Примітка: для прикладу відкриваємо тільки рахунки 201 і 201.1 (ТЗВ), оскільки необхідно розрахувати суму ТЗВ по матеріалах, що вибули.

2. Розрахувати:

$$а) \%ТЗВ = \frac{200}{13000} * 100\% = 1,54\%$$

$$б) \sum ТЗВ = 5000 * 1,54 = 77,00 \text{ грн.}$$

Запишемо розраховану суму ТЗВ (77 грн.) на рахунок 201.1 (ТЗВ) по кредиту, підраховуємо суму оборотів по дебету і кредиту та визначаємо сальдо кінцеве (123 грн.).

При відпуску виробничих запасів у виробництво їх оцінка здійснюється за одним з наступних методів.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів може застосовуватися в разі відпуску запасів та виконання послуг для спецзамовлень і проектів, а також при відпуску запасів, які не замінюють одне одного.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній 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.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає у 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 затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотку торговельної націнки товарів. Цей метод застосовують (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному

місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця і продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Для всіх одиниць запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Другий етап – виробництво (див. рис.7.3). Процес виробництва є основною стадією кругообігу коштів, на якій створюється продукт праці. На цьому етапі відбувається споживання матеріалів (предметів праці), засобів виробництва (знарядь праці) і живої праці, за допомогою якого з'єднуються предмети і знаряддя праці, в результаті чого створюється готова продукція.

Основні завдання обліку виробництва:

- розрахунок фактичної виробничої собівартості виготовленої продукції;
- розрахунок фактичної собівартості незавершеного виробництва;
- розрахунок фактичної собівартості одиниці продукції.

В процесі виробництва об'єктами обліку виступають витрати на виготовлення продукції, які утворюють собівартість продукції, а також наявність та рух готової продукції.

Процес виробництва продукції (робіт, послуг) вимагає здійснення певних витрат. Визначення витрат наведено в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а склад витрат – в П(С)БО 16 «Витрати».

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Вся діяльність підприємства поділяється на звичайну і надзвичайну. У свою чергу, звичайна діяльність включає операційну, інвестиційну, фінансову та іншу звичайну діяльність.

У зв'язку з цим всі витрати діляться на операційні, інвестиційні, фінансові та інші витрати звичайної діяльності, а також надзвичайні витрати.

Операційна діяльність підприємства – це основна діяльність, що пов'язана з виробництвом продукції (робіт, послуг) або реалізацією продукції (товарів, послуг).

Інвестиційна діяльність підприємства пов'язана з придбанням і реалізацією необоротних активів, фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – це діяльність, що призводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства.

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Витрати, пов'язані з основною операційною діяльністю, розрізняють за функціями – виробництво, управління, збут та ін.

Ці витрати класифікують в розрізі наступних економічних елементів:

1. «Матеріальних витрати» включають:
 - вартість сировини і палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива й електроенергії, тари і тарних матеріалів;
 - будівельних матеріалів;
 - запасних частин;
 - матеріалів сільськогосподарського призначення;
 - товарів;
 - інші.
 2. «Витрати на оплату праці» поділяються на:
 - виплати за окладами і тарифами, премії, заохочення, компенсаційні виплати, оплату відпусток;
 - оплату іншого невідпрацьованого часу;
 - інші.
 3. «Відрахування на соціальні заходи» включаються:
 - відрахування на пенсійне забезпечення;
 - відрахування на соціальне страхування;
 - страхові внески на випадок безробіття;
 - відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства.
 4. «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації на:
 - основні засоби;
 - нематеріальні активи;
 - інші необоротні матеріальні активи.
 5. «Інші операційні витрати» відображають витрати на відрядження, послуги зв'язку, виплату матеріальної допомоги та ін.
- Групування витрат за економічними елементами викладена вище дозволяє визначити суму витрат і зміст видів витрат, понесених на підприємстві.

Для визначення собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) підприємство класифікує витрати за видами калькуляції. Склад статей калькуляції встановлює підприємство, але

загальноприйнята класифікація витрат за видами калькуляції наступна:

- 1) сировина і матеріали;
- 2) покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
- 3) паливо і енергія на технологічні потреби;
- 4) зворотні відходи (віднімаються);
- 5) основна заробітна плата виробничих робітників;
- 6) додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- 7) відрахування на соціальні заходи виробничих робітників;
- 8) загальновиробничі витрати;
- 9) втрати від невиправного браку;
- 10) інші виробничі витрати;
- 11) повна виробнича собівартість продукції.

Витрати за **способам їх віднесення на собівартість** продукції поділяють на прямі і непрямі.

До **прямих** витрат належать витрати, які пов'язані з виробництвом конкретних об'єктів і можуть бути безпосередньо включені до собівартості продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші).

До **непрямих** витрат належать витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат.

До них належать загальновиробничі витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва.

За **ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат** розрізняють змінні і постійні витрати.

До **змінних** витрат належать витрати, розмір яких збільшується зі збільшенням обсягу продукції та знижується з його зменшенням (сировина, матеріали, напівфабрикати, паливо, енергія на технологічні потреби, оплата роботи виробничих робітників), а також загальновиробничі витрати, які зменшуються пропорційно зміні обсягу діяльності.

Постійні – це витрати, розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску продукції істотно не змінюється. До них відносяться постійні загальновиробничі витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) узагальнюються на активному калькуляційному рахунку 23 «Виробництво», в дебеті показується сальдо початкове і кінцеве (незавершене виробництво) і сума витрат за звітний період, а в кредиті – фактична собівартість готової продукції (робіт, послуг) зданої на склад (рис. 4.3).

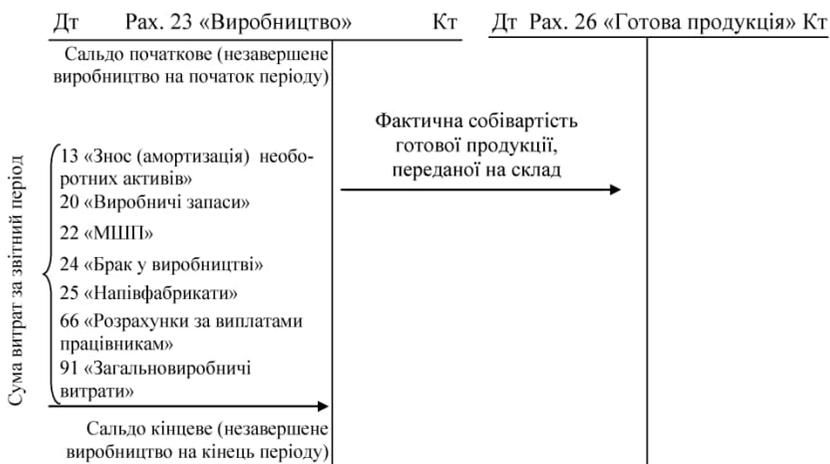


Рис. 4.3. Схема обліку процесу створення продукції

Аналітичний облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) здійснюється по цехам, відділам, видам продукції (робіт, послуг) і за статтями витрат в накопичувальних відомостях, картках або в машинограмах.

На прикладі розглянемо формування виробничої собівартості готової продукції.

Приклад 3

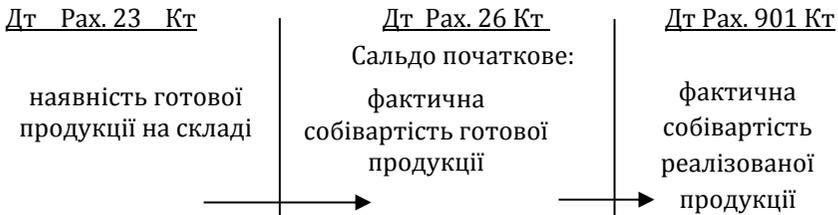
Підприємство «А» займається випуском готової продукції на виробництво якої здійснені наступні витрати:

- нараховано заробітну плату робітникам основного виробництва в сумі 2000 грн.;
- проведено нарахування на заробітну плату робітників основного виробництва в соціальні фонди в сумі 820 грн.;
- нараховано амортизацію на основні засоби виробничого призначення в сумі 180 грн.;
- відпущено матеріали на виготовлення продукції на суму 2400 грн.;
- виставлено рахунок «Київенерго» за енергію, спожиту при виробництві продукції в сумі 128 грн.;
- списано МШП на виробництво продукції в сумі 25 грн.;
- оприбутковано готову продукцію із цеху на склад по фактичній виробничій собівартості.

Хід виконання завдання:

Готова продукція оприбуткована із цеху на склад за фактичною виробничою собівартості за кореспонденцією рахунків: Дт26 Кт23 на суму 5553 грн. (2000 + 820 + 180 + 2400 + 128 + 25).

Облік готової продукції ведеться на рахунку 26 «Готова продукція» – активному, балансовому, інвентарному (матеріальному рахунку).



На підставі вищенаведеного складемо кореспонденцію рахунків за даними господарськими операціями:

- передано готову продукцію на склад: Дт 26 Кт 23
- списано фактичну собівартість реалізованої продукції: Дт 901 Кт 26
- списано витрати на фінансовий результат: Дт 79 Кт 901

Примітка: рахунки 9-го класу не мають залишку, оскільки вони закриваються і суми, відображені на цих рахунках списуються на фінансові результати суб'єкта господарювання.

Згідно з інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємство може здійснювати облік витрат на виробництво трьома способами:

- 1) з використанням рахунків 9-го класу «Витрати діяльності»;
- 2) з використанням рахунків 8-го класу «Витрати за елементами»;
- 3) з одночасним використанням рахунків 8-го і 9-го класів.

Найпоширенішим способом, що знайшов практичне застосування на підприємствах (різних галузей, видів діяльності, форм власності), є перший спосіб. Рахунки 9-го класу служать для систематизації інформації про витрати за їх функціональними ознаками: 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Наведені рахунки є активними, вони не

мають залишків; за дебетом відображаються витрати, за кредитом – їх списання.

Рахунки 8-го класу призначені для накопичення інформації про витрати за економічними елементами, що обумовлені необхідністю заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати. Суб'єкти малого підприємництва, а також організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності (неприбуткові організації), можуть вести облік витрат тільки на рахунках 8-го класу без використання рахунків 9-го класу. При цьому витрати будуть списуватися з кредиту рахунків 8-го класу в дебет рахунку 23 «Виробництво» в частині прямих і виробничих непрямих витрат, а решта витрат будуть відноситись на рахунок 79 «Фінансові результати».

Використання рахунків 9-го класу дозволяє здійснювати більш детальний облік витрат.

Весь виробничий процес пов'язаний не тільки з випуском продукції, виконанням робіт і послуг (основними витратами), а й організацією, обслуговуванням і управлінням виробництвом (накладними витратами).

Накладні витрати – витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат, вони пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва декількох видів продукції (робіт, послуг). До них відносять загальновиробничі витрати:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування апарату управління цехами, дільницями, витрати на службові відрядження та інші витрати);
- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення (цехів, дільниць);
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, оренду основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на удосконалення технології й організації виробництва (оплати праці, відрахування на соціальні заходи робітникам, зайнятим удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, витрати матеріалів, покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання та утримання виробничих приміщень;
- витрати з обслуговування виробничого процесу (оплата праці, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування загальновиробничого персоналу та інші витрати);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки, охорону навколишнього середовища;
- інші витрати.

Загальновиробничі витрати поділяються на *постійні та змінні*.

До *змінних загальновиробничих витрат* відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

До *постійних загальновиробничих витрат* відносяться витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними або майже незмінними при зміні обсягу діяльності.

Схема формування загальновиробничих витрат представлена на рис. 4.4.

Інформацію про обрану базу розподілу загальновиробничих витрат відображають в примітках до річної фінансової звітності та в наказі про облікову політику підприємства.

Схема формування загальновиробничих витрат представлена на рис. 4.4.

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», він активний, збірно-розподільчий, в дебеті рахунку 91 відображається сума отриманих витрат, а в кредиті - їх списання на рахунки 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації».

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться за місцями виникнення, центрами й статтями витрат.

Первинними документами при відображенні загально-виробничих витрат є: накладні, рахунки, виписки банку, авансовий звіт, розрахунок бухгалтерії та ін. Щомісячне списання загальновиробничих витрат згідно з розподілом оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

По закінченні місяця загальновиробничі витрати розподіляються по кожному цеху окремо між придатною продукцією і виробничим браком, між товарною продукцією і незавершеним виробництвом, а також між виробами.

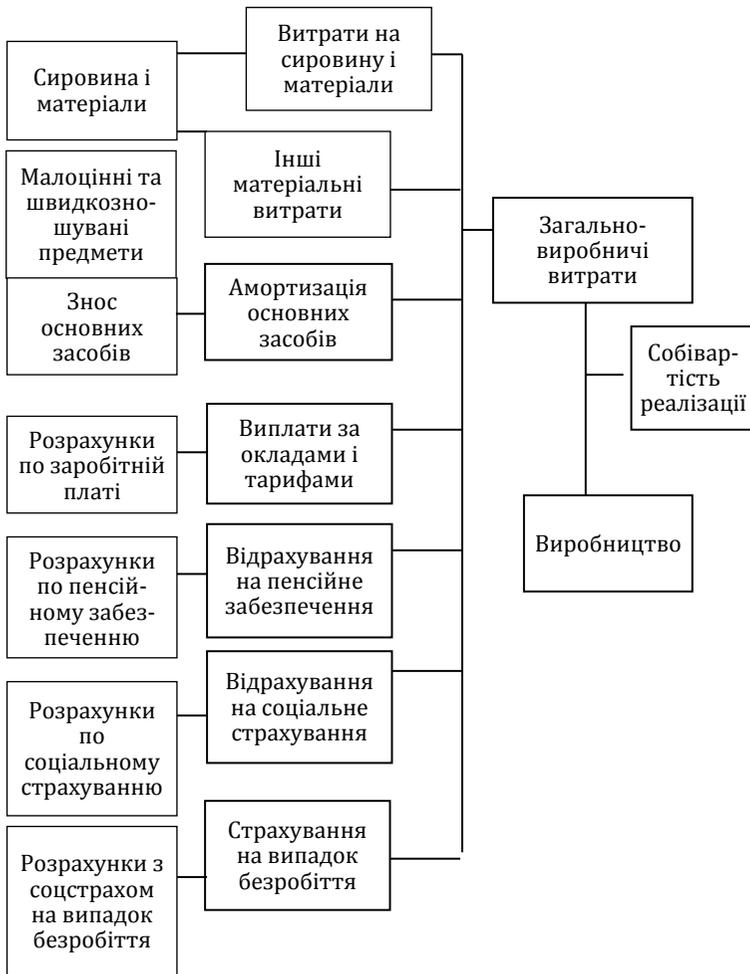


Рис. 4.4. Схема формування загальновиробничих витрат

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (часу роботи, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат і використанням бази розподілу (машино-годин, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при

нормальній потужності, що визначається підприємством самостійно і відображається у обліковій політиці підприємства. При цьому під нормальною потужністю розуміють очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умови звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення.

Всі розподілені загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості продукції і незавершеного виробництва.

Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину. Порядок розподілу загальновиробничих витрат відображений в П(С)БО 16 «Витрати».

Основні бухгалтерські проводки з обліку загальновиробничих витрат наведені в табл. 4.4.

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

До адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому, в тому числі:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати та ін.);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);
- винагорода за професійні послуги (юридичні, аудиторські, за оцінкою майна та ін.);
- витрати на зв'язок (поштові, телефонні, факс, Інтернет тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- витрати на врегулювання суперечок у судових органах;

Таблиця 4.4

Бухгалтерські проводки з обліку загальновиробничих витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано запаси на витрати з обслуговування виробництва	91 «Загальновиробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
2	Нараховано заробітну плату персоналу цеху	91 «Загальновиробничі витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
3	Проведено відрахування на обов'язкове державне соціальне страхування із заробітної плати персоналу цеху відповідно до чинного законодавства	91 «Загальновиробничі витрати»	65 «Розрахунки за страхування»
4	Нараховано знос на основні засоби загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»
5	Оплачено готівкою з каси загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	30 «Готівка»
6	Акцептовано рахунки постачальників за послуги з обслуговування цехів	91 «Загальновиробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
7	Списано суму змінних загальновиробничих витрат на виробничу собівартість продукції	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
8	Списано суму постійних загальновиробничих витрат на собівартість реалізованої продукції	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»

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

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

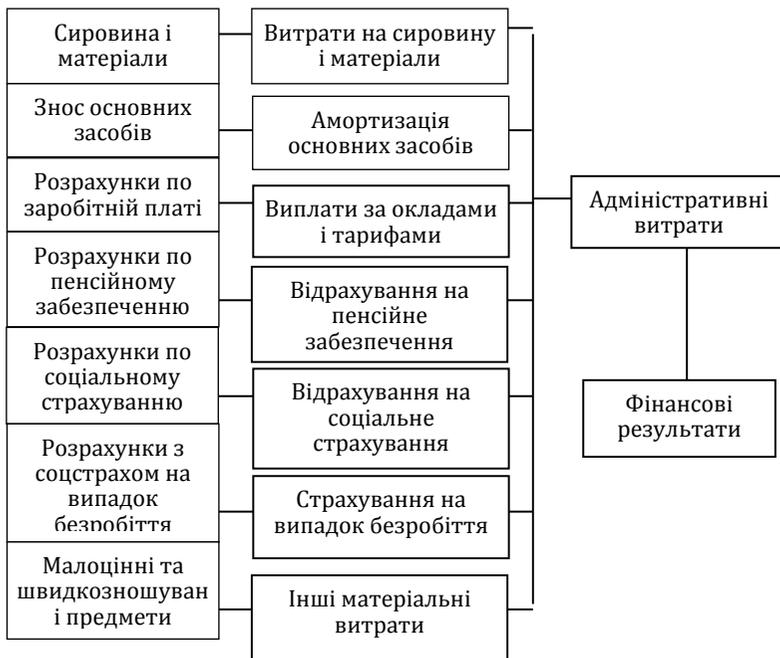


Рис. 4.5. Схема формування адміністративних витрат

Схема формування адміністративних витрат представлена на рис. 4.5.

Синтетичний облік адміністративних витрат ведеться на рахунку 92 «Адміністративні витрати», він активний, в дебеті рахунку відображається сума понесених адміністративних витрат, у кредиті – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік ведеться за вищенаведеними статтями витрат.

Таким чином, весь виробничий процес значно ширший, ніж лише процес створення продукції, оскільки передбачає ще й значні витрати з організації, обслуговування та управління процесу створення продукції (рис. 4.6).

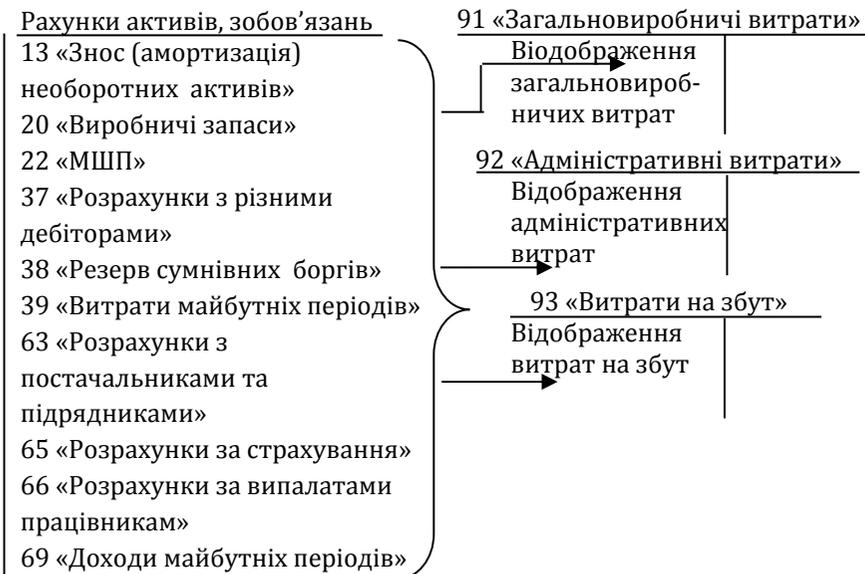


Рис. 4.6. Схема обліку організації, обслуговування та управління виробничим процесом

Третій етап – реалізація. Цей процес є завершальним процесом основної діяльності підприємства, в ході якого здійснюється продаж виробів або послуг підприємства з метою отримання коштів, що відшкодовують витрати підприємства і приносять бажаний фінансовий результат. Його підсумком стає визначення фінансового результату звітного періоду.

Основні завдання обліку реалізації:

- забезпечення контролю за виконанням договірних зобов'язань;
- забезпечення контролю за своєчасним надходженням коштів за реалізовану продукцію;
- забезпечення контролю за своєчасним виявленням фінансового результату.

Для врахування цього процесу в Плані рахунків призначені рахунки 7-го класу «Доходи і результати діяльності» (рис.7.7 – 7.8).

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначений для того, щоб синтезувати дані про доходи від реалізації готової продукції (субрахунок 701), товарів (субрахунок 702), робіт і послуг (субрахунок 703), і про суму знижок, наданих покупцям (субрахунок 704), перестраховування (субрахунок 705).

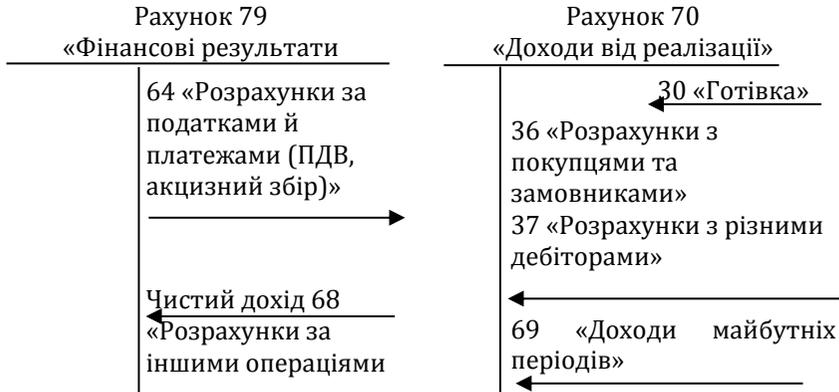


Рис. 4.7. Схема обліку доходів діяльності

Спільним для цих субрахунків є те, що по кредиту відображається сума отриманого доходу в повному обсязі, а по дебету – сума непрямих податків, інших сум, що підлягають списанню в порядку закриття цих рахунків на рахунок 79 «Фінансові результати» (рис. 4.7).

Таким чином, в результаті порівняння отриманої виручки та сум непрямих податків, відбувається визначення суми чистого доходу, що відображається бухгалтерською проводкою: Дт рах. 70 Кт рах. 79.

Після визначення чистого доходу його необхідно порівняти із загальною сумою витрат звітного періоду для того, щоб дізнатися про загальний підсумок роботи підприємства за цей період: позитивний (прибуток) чи негативний (збиток).

Якщо сума витрат більше, ніж сума чистого доходу, тобто Дт79> Кт79, то отримано негативний фінансовий результат, який відображається проводкою: Дт 442 Кт 79.



Рис. 4.8. Схема визначення фінансового результату діяльності

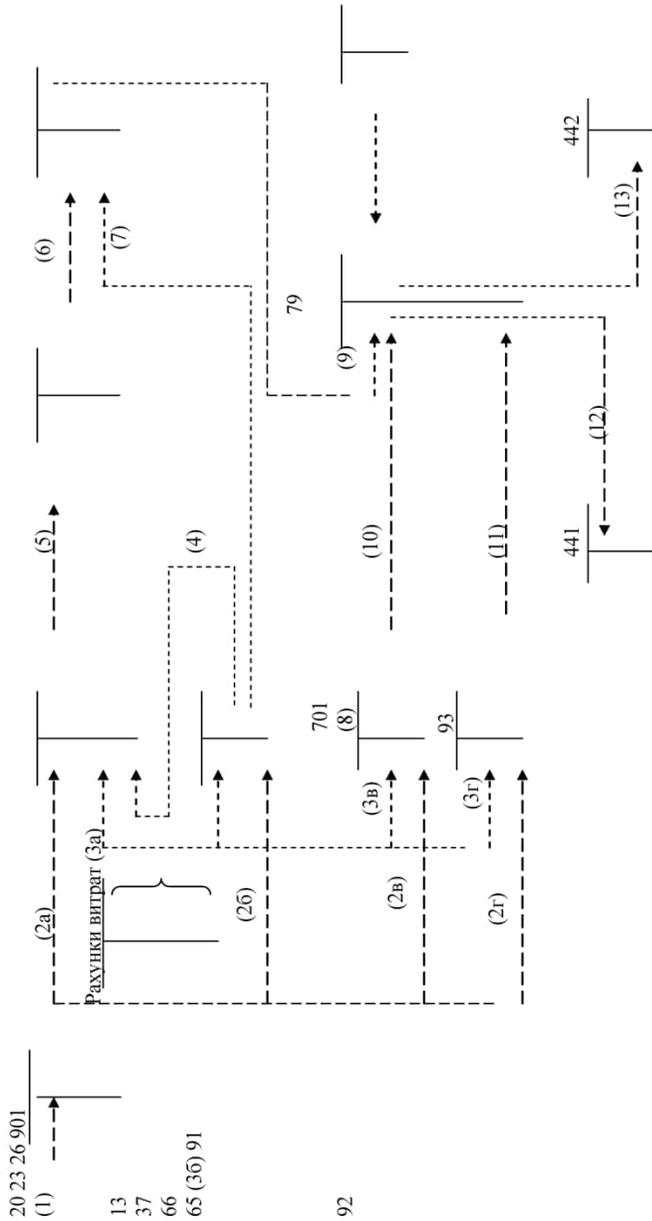


Рис. 4.9. Загальна схема відображення на бухгалтерських рахунках основної діяльності підприємства

Якщо сума витрат менша, ніж сума чистого доходу, тобто Дт79 <Кт79, то отримано позитивний фінансовий результат: Дт 79 Кт 441.

Незалежно від того, який фінансовий результат діяльності організації, рахунок 79 закривається зі списанням залишку на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Загальна схема відображення на бухгалтерських рахунках основної діяльності підприємства наведена на рис. 4.9.

Зміст операцій на рис. 4.9:

- (1) Надійшли запаси на підприємство.
- (2) Списано матеріали на: а) виготовлення продукції; б) загальновиробничі витрати; в) адміністративні витрати; г) витрати на збут продукції.
- (3) Списано витрати на оплату праці, соціальні заходи, амортизацію та інші витрати на: а) виготовлення продукції; б) загальновиробничі витрати; в) адміністративні витрати; г) витрати на збут продукції.
- (4) Списано частину загальновиробничих витрат на собівартість продукції, що виготовляється.
- (5) Передано з основного виробництва на склад готову продукцію.
- (6) Списано собівартість реалізованої продукції.
- (7) Списано решта загальновиробничих витрат на собівартість реалізованої продукції.
- (8) Собівартість реалізованої продукції віднесено на фінансові результати.
- (9) Визначено чистий дохід від реалізації продукції.
- (10) Адміністративні витрати звітного періоду віднесено на фінансові результати.
- (11) Витрати на збут звітного періоду віднесено на фінансові результати.
- (12) Від реалізації продукції отримано прибуток або
- (13) Від реалізації продукції отримано збиток.

Питання для самоконтролю:

1. Яку структуру має господарська діяльність підприємства?
2. Яким чином відображається в обліку процес постачання матеріальних цінностей?
3. З яких елементів складаються операційні витрати?
4. Як визначається собівартість реалізованої продукції?
5. Що таке змінні і постійні витрати?
6. Як розподіляються загальновиробничі витрати?
7. Яким чином відображається в обліку процес виробництва?

8. Яким чином відображається в обліку процес реалізації продукції?

9. Наведіть схему визначення фінансового результату діяльності підприємства.

Тести для самоконтролю:

1. *Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку – це:*

- а) спосіб групування витрат за елементами;
- б) спосіб відображення за допомогою грошового вимірника стану і руху господарських засобів;
- в) спосіб відображення в натуральній формі стану і руху господарських засобів.

2. *Калькуляція – це:*

- а) спосіб обчислення собівартості, її розрахунок, визначення величини витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг);
- б) спосіб відображення господарських засобів в балансі;
- в) групування господарських засобів за економічно однорідними елементами.

3. *Видами калькуляції є:*

- а) фактична, планова, нормативна, розрахункова;
- б) фактична, розрахункова;
- в) фактична, планова, нормативна;
- г) планова, нормативна.

4. *З метою калькулювання собівартості продукції витрати поділяються на:*

- а) прямі і непрямі;
- б) постійні та змінні;
- в) планові та непланові;
- г) основні та накладні.

5. *До методів калькулювання собівартості належать:*

- а) простий;
- б) попроцесний, позамовний;
- в) нормативний;
- г) всі відповіді є правильними.

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затв. ВРУ від 16.07.1999 р., № 996-XIV.
2. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.

3. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2010. – 334 с.
4. Лишиленко А.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. 2-ге видання, перепр. – К.: «Центр учбової літератури», 2011. – 736 с.

РОЗДІЛ 5

ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. Первинне спостереження в обліку

Основним джерелом всієї облікової інформації є документування, тобто сукупність документів, що складаються на всі господарські операції.

Документування як елемент методу обліку відображає первинну реєстрацію здійснених господарських операцій. Загальноприйнятим носієм інформації офіційно визнаний паперовий носій, що називають первинним документом. Документ (лат. documentum – доказ, свідоцтво) – письмовий доказ, підтвердження на право здійснення господарської операції, її законності і господарської доцільності.

Згідно ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» *первинний документ* – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Первинний облік представляє собою початкову стадію системного сприйняття і реєстрації окремих операцій, що характеризують господарські процеси і явища. Його об'єктами є: заготівля, придбання і витрачання матеріальних ресурсів, заробітна плата робітників-відрядників, витрати на виробництво, обсяг випуску продукції, її реалізація, розрахунки з постачальниками і покупцями, фінансовими органами, засновникам та ін. На цій стадії облікової роботи початкові відомості про господарські процеси та явища відображаються в первинних документах.

Первинний документ підтверджує юридичну силу здійсненої господарської операції.

Облікові документи, що використовуються на підприємствах, складаються, як правило, на типових бланках, затверджених форм.

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

Бухгалтерський документ містить дані про господарську операцію, що підлягає подальшому узагальненню на рахунках.

При організації обліку за допомогою комп'ютерних програм роль первинних документів виконують машинні носії інформації (флешки, диски тощо), що засвідчують факт виконання господарської операції.

5.2. Роль і значення документів, їх класифікація

У бухгалтерському обліку господарська операція повинна бути оформлена документом.

Відмінною особливістю бухгалтерського обліку є те, що в ньому відображається кожна господарська операція, що здійснюється на підприємстві. Всі записи в бухгалтерському обліку ведуться на підставі документів. Запис, не підтверджений відповідним бухгалтерським документом, вважається недійсним.

Документи, що фіксують господарські операції, використовуються не тільки для ведення бухгалтерського обліку, вони одночасно виконують і ряд інших функцій. Документи, перш за все, мають оперативне значення. Бухгалтерські документи широко використовуються для оперативного управління виробництвом і служать джерелом даних в оперативному обліку. За допомогою документів управлінський персонал підприємства дає найважливіші вказівки про виконання управлінських рішень. Для цього служать різні накази, розпорядження. Ці ж документи після виконання розпоряджень, що в них містяться, використовуються виконавцями для виправдання і обґрунтування своїх дій з виконання цих розпоряджень. Документи мають і аналітичне значення. Вони нерідко використовуються як довідковий матеріал. За документами можна встановити, в які терміни була здійснена операція, хто дав розпорядження про її виконання, які особи брали участь в оформленні цієї операції. Маючи докладні дані, можна здійснити аналіз діяльності підприємства, встановити конкретних винуватців на підприємстві.

Значення документів полягає ще й у тому, що вони служать засобом забезпечення збереження власності. Особливо цінні документи при проведенні інвентаризації, аудиторських перевірок. На основі документів здійснюється контроль за роботою окремих підрозділів і посадових осіб. У разі виникнення суперечок або позову документ виступає юридичним доказом того чи іншого факту. Зберігаючись тривалий час, документи дозволяють проводити аудиторську перевірку, ревізію (від лат. – перегляд) господарської діяльності.

У обліку відображається тільки те, що підтверджено бухгалтерськими документами, які повинні бути правильно оформлені відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Господарські операції, що відбуваються на підприємствах, дуже різні за своїм змістом, що обумовлює різноманітність документів, якими вони оформлені. Тому для правильного застосування документів в бухгалтерському обліку необхідна їх наукова класифікація.

Бухгалтерські документи класифікуються за такими ознаками: призначенням; економічним змістом; порядком складання; способом відображення операцій; місцем складання (рис. 5.1).

За призначенням документи поділяються на розпорядчі, виправдовувальні, бухгалтерського оформлення і комбіновані.

Розпорядчими називаються документи, що містять розпорядження про виконання тієї чи іншої господарської операції (довіреність, платіжне доручення). Вони не містять фактів, що підтверджують здійснення операції, тому самі по собі не можуть служити підставою для відображення операції в обліку.

Виправдовувальними (виконавчими) називають документи, якими оформлюють вчинені операції в момент їх здійснення або безпосередньо після їх завершення (прибуткові ордери, акти прийому-передачі, накладні, квитанції тощо).

Документами **бухгалтерського оформлення** називаються документи, створені апаратом бухгалтерії для підготовки облікових записів, їх скорочення і спрощення (накопичувальні відомості, розрахунки, калькуляції та ін.).

Комбінованими називаються документи, що об'єднують ознаки кількох видів документів (наказ на відрядження, посвідчення про відрядження, авансовий звіт, касові ордери, вимоги), тобто містять розпорядження на виконання операцій, фіксують зроблену операцію, містять розрахунок сум та вказівки щодо порядку їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

За економічним змістом бухгалтерські документи поділяються на *матеріальні*, призначені для обліку матеріальних цінностей (товарно-транспортна накладна); *грошові*, що відображають рух грошових коштів в касі і на рахунках в банках (касові ордери) і *розрахункові*, що відображають розрахунки підприємства з іншими підприємствами, установами, організаціями та приватними особами (наряд на відрядну роботу).

За порядком складання розрізняють первинні та зведені документи.

Первинними називають документи, що вперше відображають операції, здійснені на підприємстві. Вони є формальним доказом того, що дані операції дійсно виконані. Первинні документи, що фіксують факти здійснення господарських операцій, виступають підставою для бухгалтерського обліку цих операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її завершення (акти, накладні, квитанції).

Зведеними називаються документи, які складаються на підставі первинних документів. У них відображаються операції, раніше оформлені первинним документами. Вони служать для об'єднання й групування даних і є засобом впорядкування інформації про господарські операції (авансові звіти, відомості розподілу витрат, звіти, реєстри).

За способом відображення операцій документи поділяються на разові та накопичувальні.

Разові документи відображають одну або кілька операцій, що здійснюються одночасно (накладна, касовий ордер).

Накопичувальні документи служать для оформлення однорідних операцій, здійснених на підприємстві за певний період часу (тиждень, місяць тощо), з метою зменшення кількості документів, що виписуються (табелі обліку робочого часу, лімітні карти).

За місцем складання документи поділяються на внутрішні і зовнішні.

Внутрішні документи складаються і використовуються безпосередньо на підприємстві (касовий ордер, накладні, акти, відомості).

Зовнішні документи складаються в одній організації, а використовуються в іншій (платіжне доручення, виписки з рахунку в банку).

Одні й ті ж документи можуть відноситися до різних класифікаційних груп. Наприклад, касовий ордер є комбінованим, грошовим, первинним, разовим і внутрішнім документом.

Документування господарських операцій складається з двох етапів:

- сприйняття даних про операцію, що відображається (підрахунок, вимірювання, зважування);
- занесення отриманих відомостей у документ (тобто заповнення його реквізитів), що і утворює **первинний облік** операції.

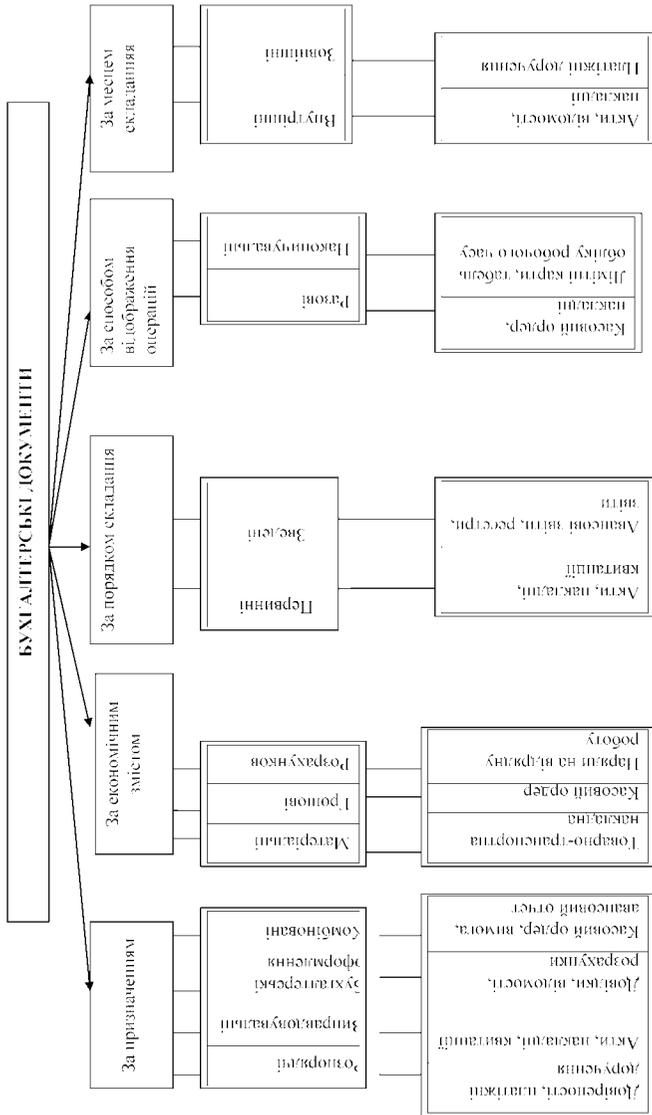


Рис. 5.1. Класифікація бухгалтерських документів

5.3. Реквізити документів та порядок їх оформлення

Кожен бухгалтерський документ повинен містити всі відомості, необхідні для отримання повного уявлення про здійснення операції. Первинні документи, в тому числі на паперових і машинних носіях інформації, повинні мати обов'язкові реквізити (реквізит від лат. – необхідний, потрібний).

Реквізит – це показники (відомості), що характеризують документ.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» обов'язковими реквізитами для первинних і зведених документів є:

- назва документа (форми) та його код;
- назва та адреса організації, що склала документ;
- дата складання;
- зміст господарської операції та її підстава;
- вимірники операції (натуральні, трудові, грошові);
- 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.

Інші реквізити визначаються характером господарських операцій.

До обліку повинен прийматися документ, в якому відображені обов'язкові реквізити (показники), що надають йому силу закону.

Залежно від особливостей здійснення та обліку окремих операцій, крім обов'язкових реквізитів, бухгалтерські документи можуть містити й додаткові реквізити.

Додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, підстава для здійснення операції, дані про документ, що засвідчує особу одержувача та ін.

5.4. Організація документообігу

Організація документообігу забезпечується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого Міністерством фінансів України від 24.05.1995 р. № 88.

Підприємство самостійно затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації. Для цього наказом

керівника підприємства встановлюється графік документообігу, в якому зазначається дата створення або одержання від інших підприємств документів, прийняття їх до обліку, передачі їх на обробку та до архіву.

Таким чином, документообіг – це шлях руху документів через всі стадії обробки, починаючи з моменту виписки і закінчуючи здачею на зберігання в архів. Стадії документу про обороту представлені на рис. 5.2.



Рис. 5.2. Стадії документообігу на підприємстві

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити виконання всіма підрозділами, службами та працівниками правомірних вимог бухгалтерії щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку документів.

Важливим етапом документообігу виступає прийом документів. Раціональна організація обліку вимагає встановлення кожному виду документів конкретних термінів їх здачі. Форма графіка документообігу, порядок його складання і обсяг показників, як правило, не регламентовано, а залежать від конкретних умов господарювання кожного підприємства і вимог головного бухгалтера щодо ведення бухгалтерського обліку. Прийом документів бухгалтерією підтверджується записом у спеціальних книгах або підписом про прийом в супровідному документі-ярлику.

Раціональна організація руху документів передбачає визначення конкретних термінів передачі документів від одного виконавця до іншого, від одного сектора обліку до іншого, від бухгалтерії до обчислювального центру тощо.

Наступною стадією документообігу є перевірка документів. Необхідність даного етапу обумовлена тим, що первинні документи складаються оперативними працівниками без участі бухгалтера,

тому при надходженні в бухгалтерію ці документи підлягають наступним видам перевірок:

- на законність операцій, оформлених документами;
- «формальна» перевірка – передбачає встановлення повноти заповнення всіх реквізитів і наявності у них відповідних підписів;
- «арифметична» – полягає в перевірці правильності арифметичних дій, зроблених при заповненні документа.

Перевірені і прийняті бухгалтерією документи підлягають обліковій обробці (3 стадія), що складається з трьох етапів: розцінки, групування і контирування:

- розцінка документів (або таксування) – це переведення зазначених в документах в натуральних показниках матеріальних цінностей і трудових показників в єдиний вимірник;
- документи підлягають групуванню, тобто об'єднанню в пачки, однорідні за своїм змістом.

Групування первинних документів, як правило, завершується складанням зведених документів, що полегшують подальшу обробку отриманих даних.

Розрізняють два види відомостей, в яких здійснюється групування документів:

- накопичувальні, що призначені для накопичення даних, що містяться в прийнятих документах;
- групувальні, призначені для систематизації даних про операції, що відображаються в обліку.

Після отримання часткових і загальних підсумків документи направляються на контирування, тобто рознесення.

Кнтирування представляє собою складання кореспонденції рахунків по даній операції, тобто складання бухгалтерської проводки. Кнтирування документів первинного обліку здійснюється із застосуванням коду синтетичного рахунку (субрахунку). Інформація, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, далі систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках.

Після контирування документів, оформлені ними операції відображаються на синтетичних і аналітичних рахунках, а документи передаються в бухгалтерський архів.

Важливим елементом організації документообігу виступає порядком зберігання документів і передачі в архів.

До моменту складання балансу документи повинні знаходитися в розпорядженні осіб, які їх склали і використовували в обліку. Після цього їх зшивають у спеціальні папки і зберігають у поточному

архіві бухгалтерії. Після закінчення поточного року та подання фінансової звітності всі документи здаються в архів підприємства відповідно до загального положенням про формування архівних матеріалів.

Таблиця 5.1

Терміни зберігання документів

<i>№ з/п</i>	<i>Вид документа</i>	<i>Терміни зберігання документа</i>
1	Первинні документи і додатки до них, що фіксують факти здійснення господарських операцій і є підставою для бухгалтерських записів	3 роки
2	Особові справи працівників і службовців	75 років – В, де «В» – вік працівника
3	Відомості про виплату грошей	3 роки
4	Документи (протоколи засідань інвентаризаційних комісій акти інвентаризації і інвентаризаційні описи, порівняльні відомості) про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, грошових коштів, матеріальних цінностей тощо	3 роки
5	Довіреності (у тому числі анульовані) на одержання грошових сум і товарно-матеріальних цінностей; на одержання заробітної плати та інших виплат	3 роки
6	Облікові реєстри (головна книга, журнали, меморіальні ордери, оборотні відомості, інвентарні картки, розроблювальні таблиці тощо)	3 роки
7	Фінансова звітність з примітками до неї: - зведені річні; - річні; - кварталні; - місячні	постійно (до ліквідації підприємства) 3 роки 1 рік

В архіві вони зберігаються протягом встановленого терміну. Ці терміни встановлені Переліком типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів

місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затверджений Міністерством юстиції України від 12.04.2012 р. № 578/5. Приклади термінів зберігання окремих видів документів наведені в табл. 5.1.

Вилучення первинних документів, облікових реєстрів, звітів, балансів у підприємств може бути здійснено тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб. Відповідно до чинного законодавства України, вилучення оформлюється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку посадовій особі підприємства. З дозволу і у присутності представників органів, які здійснюють вилучення, посадові особи підприємства можуть зняти копії та скласти реєстр документів, що вилучаються з зазначенням підстави і дати вилучення.

У разі зникнення або знищення первинних документів, керівник підприємства письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку документів і розслідування причин їх зникнення або знищення. Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, охорони і державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджує керівник підприємства. Копія акту надсилається органу, в сфері управління якого знаходиться підприємство, а також державній фінансовій службі та місцевому фінансовому органу в десятиденний термін.

5.5. Інвентаризація та її роль в бухгалтерському обліку

Одними з найважливіших вимог, що пред'являються до бухгалтерського обліку, вважається реальність і достовірність, тобто повна відповідність даних обліку фактичній наявності коштів.

Однак бухгалтерські документи відображають тільки ті зміни в ресурсах підприємства, що обумовлені його діяльністю. Але розмір і склад активів та зобов'язань може змінюватися і під впливом інших причин, що неможливо відобразити документально та призводить до розбіжності даних обліку з фактичними даними. До таких причин належать:

– природні причини (усушка, утруска, випаровування, розпорощення та ін.);

- помилки в обліку (описки в первинних документах, похибки, арифметичні підрахунки тощо);
- неточності при прийманні та відпуску засобів у результаті помилок ваговимірювальних приладів;
- навмисні дії посадових і матеріально відповідальних осіб (розкрадання, обважування, обмірювання).

Ці розбіжності між показниками обліку і фактичною наявністю активів і зобов'язань можуть бути виявлені шляхом періодичних порівнянь даних обліку з фактичними залишками ресурсів. Такий процес називається інвентаризацією.

Інвентаризація – це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану активів і зобов'язань (майна, вкладень підприємства в статутні капітали інших підприємств, розрахунків з дебіторами та кредиторами тощо) підприємства.

Вона є одним з елементів бухгалтерського обліку і є обов'язковим доповненням поточного документування господарських операцій.

Підготовка та проведення інвентаризації на підприємствах України регулюється наступними нормативними документами:

- Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (їх повні назви, номери і дати затвердження наводяться у відповідних розділах цього посібника);
- Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879.

В статті 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відмічено, що для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

Відповідно до чинного законодавства **проведення інвентаризації обов'язково** у разі:

1. Передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством. Проводиться на 1-ше число

місяця, коли здійснюється оцінка приватизованого або переданого в оренду майна.

2. Складання річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, грошових коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1-го жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитися один раз на 3 роки, а бібліотечних фондів – один раз на 5 років.

3. Зміни матеріально-відповідальних осіб (у день передачі справ).

4. Встановлення фактів розкрадань, зловживань чи псування цінностей (у день встановлення таких фактів).

5. При колективній (бригадній) матеріальній відповідальності проведення інвентаризації обов'язково у разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше половини її членів, а також на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади).

6. Відмови постачальника задовольнити претензію щодо недовантаження товарів або при одержанні від покупця претензії щодо недовантаження товарів проводиться вибіркова інвентаризація тих товарів, на які заявлені претензії.

7. Приписи судово-слідчих органів (у перший день після отримання припису).

8. Виникнення техногенних аварій чи пожежі, стихійного лиха (у день після закінчення явищ).

9. Передачі підприємств та їх структурних підрозділів. Рішення про передачу майна оформлюється згідно з постановою уряду. Для передачі складається передавальний баланс. Слід враховувати, що інвентаризація може не проводитися у разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів у межах одного органу, до сфери управління якого входять ці підприємства, за згодою сторони, яка приймає дане підприємство.

10. У разі ліквідації підприємства (на дату, зазначену в рішенні про ліквідацію підприємства).

Важливим при проведенні обов'язкової інвентаризації є те, що перевірки підлягають також майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству, та облік яких ведеться на позабалансових рахунках. При цьому один примірник оформлених документів направляється власнику цього майна.

Разом з тим, відповідно до Закону України «Про прокуратуру», «Про Службу безпеки в Україні», «Про міліцію», «Про Державну фіскальну службу України» судово-слідчі органи можуть призначити

повторні або додаткові ревізії з тих чи інших питань з обов'язковим проведенням інвентаризації цінностей на цих об'єктах.

В окремих випадках такі інвентаризації проводяться під час ревізій за розпорядженням судово-слідчих органів, якщо неправильно визначено наявність і розмір нестач, лишків та інших матеріальних витрат, період їх виникнення та відповідальні особи.

Добровільна інвентаризація проводиться в разі необхідності. Час і об'єкти інвентаризації визначає керівник підприємства своїм письмовим розпорядженням.

Класифікація видів та випадків проведення інвентаризації наведена на рис. 5.3.

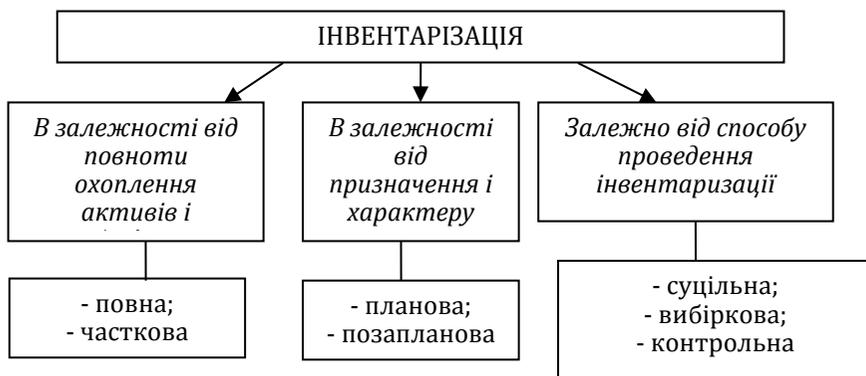


Рис. 5.3. Види інвентаризації

Розглянемо наступні види інвентаризації:

1. В залежності від повноти охоплення активів і зобов'язань підприємства:

При повній інвентаризації перевіряються активи і зобов'язання, документально підтверджується їх наявність, визначається стан (придатність чи непридатність до подальшого використання). У разі прийняття рішення про ліквідацію підінвентарного об'єкта проводиться оцінка залишкової (реалізованої) вартості. Як правило, це річна інвентаризація, проведена перед складанням річної бухгалтерської звітності.

Часткова інвентаризація охоплює певну частину засобів або зобов'язань. Вона проводиться для забезпечення точності облікових або звітних даних з метою посилення боротьби з втратами і посилення фінансової дисципліни.

2. В залежності від призначення і характеру:

Планові інвентаризації готуються заздалегідь і їх основним завданням виступає не стільки встановлення фактів нестач (лишків), скільки вивчення загального стану справ відповідності оперативного обліку, встановленого обліковою політикою підприємства, документальному оформленню господарських операцій з того чи іншого питання. Підготовка до планової інвентаризації включає групування за назвою, сортуванням за групами ТМЦ для зручного підрахунку, вимірювання, переважування, їх розташування в складських приміщеннях для зберігання і подальшої переробки, оформлення реєстру прибутково-видаткових накладних, товарних, касових та інших звітів.

Позапланові інвентаризації проводяться без попередньої підготовки. Головним завданням є встановлення порушень та осіб, які допускають ці порушення, розробка та здійснення заходів щодо недопущення таких порушень в майбутньому.

3. Залежно від способу проведення інвентаризації:

Суцільна інвентаризація може здійснюватись як при повній, так і при частковій її формі і передбачає інвентаризацію всіх об'єктів, активів і зобов'язань.

Вибіркова інвентаризація охоплює фактичну перевірку окремих цінностей і доцільна тоді, коли на складі порівняно нещодавно (не більше двох місяців) проводилась повна інвентаризація.

Контрольна інвентаризація є різновидом вибіркової. Вона проводиться в період повної суцільної інвентаризації цінностей або відразу після її закінчення і, як правило, повинна охоплювати не менш 10% загальної кількості засобів (бажано найбільш цінних), внесених в опис.

Важливим моментом при проведенні інвентаризації є забезпечення раптовості, для того щоб не дати можливості матеріально-відповідальній особі до неї підготуватися і приховати нестачі або лишки.

Основними завданнями проведення інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, цінних паперів і інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;

- встановлення лишків або нестач цінностей і грошових коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

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

- перевірка дотримання умов та порядку зберігання матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних засобів;

- перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних засобів, нематеріальних активів, запасів, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на поточних та інших рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів майбутніх витрат і платежів.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення у стислі строки, визначити об'єкти, кількість і терміни інвентаризації, крім випадків, коли вона є обов'язковою. Головний бухгалтер або юридична або фізична особа, що відповідає за ведення бухгалтерського обліку, забезпечує дотримання норм законодавства та правил її проведення. Матеріали інвентаризації та рішення інвентаризаційної комісії щодо регулювання розходжень затверджуються керівником підприємства з внесенням результатів до звіту за період, в який закінчена інвентаризація, а також у річний звіт, і відображаються у примітках до фінансової звітності.

До умов, що повинен створити керівник для результативного проведення інвентаризації, можна віднести обмеження на період інвентаризації кількості прибутково-видаткових операцій, що проводяться на об'єкті інвентаризації; надання в розпорядження комісії необхідної техніки та відповідних працівників для проведення підготовчих робіт (групування, сортування, переміщення, укладання, обмір, переважування ТМЦ).

Для проведення інвентаризаційної роботи за письмовим наказом керівника на підприємстві створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія у складі керівника структурного підрозділу або іншого працівника апарату управління (для малих підприємств), головного бухгалтера (старшого бухгалтера на правах головного) або його заступника (якщо таких немає, інший працівник бухгалтерії). До складу комісії можуть включати фахівців, добре обізнаних в складських справах (технології зберігання ТМЦ), інженерно-технічних працівників, здатних дати оцінку технічному стану засобів (об'єкта основних фондів), економістів та фахівців з маркетингу (які можуть визначити ринкову вартість будь-якого активу). Комісію очолює керівник підприємства або його заступник.

До завдань, щодє ставлять перед членами інвентаризаційної комісії, входить оцінка активів та зобов'язань підприємства. А це:

- визначення ринкової вартості будь-якого облікового об'єкта, оцінка технічного стану основних засобів та прийняття рішення про доцільність їх подальшого використання;
- визначення необхідності проведення ремонту технічних засобів та ефективності проведення незакінчених ремонтів;
- аналіз стану дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства і пошук шляхів прискорення розрахунків;
- проведення оцінки первісної вартості інвестицій та їх оцінка на момент складання балансу та ін.

Вирішувати такі завдання під силу фахівцям високої кваліфікації, які легко орієнтуються в сфері придбання і використання активів підприємства, обліку і контролю за цими активами, вміють діяти на перспективу.

Інвентаризаційна комісія несе відповідальність як перед керівником підприємства, так і за законодавством України за:

- несвоєчасність і недотримання порядку проведення інвентаризації, визначеного письмовим розпорядженням (наказом) керівника підприємства і врегульованого чинним законодавством України;
- неповну і неточну інформацію, внесену в інвентаризаційні описи та інші інвентаризаційні документи;
- невідповідність внесених до опису відмінних ознак ТМЦ (тип, сорт, марка, розмір), за якими визначають їх ціну;
- неправильне, неточне і несвоєчасне оформлення інвентаризаційних документів, що не відповідає встановленому на підприємстві порядку.

Керівник підприємства має право розпустити комісію, накласти на її членів адміністративні або матеріальні стягнення, а при встановленні фактів подання завідомо неправдивої інформації, внаслідок чого підприємству було завдано значний збиток, звернутися до органів правосуддя.

Для оформлення результатів інвентаризації на підприємствах використовуються форми типових документів, затверджені Державною службою статистики України.

Процес здійснення будь-якої інвентаризації розпочинається з підготовки наказу на її проведення. Наказ є основним внутрішнім документом, який регламентує порядок проведення та об'єкти інвентаризації, строки проведення інвентаризації та оформлення необхідної документації.

Перед проведенням інвентаризації керівник підприємства проводить інструктаж всіх причетних до інвентаризації осіб щодо

завдань, методів та порядку проведення інвентаризації, уточнення об'єктів, які підлягають інвентаризації тощо.

До початку інвентаризації матеріально-відповідальні особи в присутності комісії складають звіт про останні проведені операції, а потім дають комісії розписку про те, що всі прибуткові і видаткові документи передані до бухгалтерії і всі матеріальні цінності, довірені їм для зберігання, знаходяться у передбачених місцях. Інвентаризація проводиться в присутності матеріально-відповідальних осіб.

Перш ніж розпочати перевірку фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей, робоча інвентаризаційна комісія зобов'язана:

- опломбувати підсобні приміщення, склади та інші місця зберігання цінностей, що мають окремі входи і виходи;
- перевірити справність усіх ваговимірювальних приладів та дотримання встановлених термінів їх маркування;
- отримати останні на момент інвентаризації реєстри прибуткових і видаткових документів або звіти про рух матеріальних цінностей та грошових коштів.

Всі дані, отримані комісією під час інвентаризації, вносяться в інвентаризаційні описи (акти інвентаризації), в яких назва цінностей і їх кількість наводиться в номенклатурі, а також одиницях виміру, прийнятих в обліку.

Щоб запобігти внесенню змін без відома комісії, на кожній сторінці опису (акта) літерами проставляється кількість порядкових номерів цінностей (позицій), записаних на цій сторінці, і загальна кількість у натуральному вимірі незалежно від того, в яких одиницях виміру (шт., кг, м тощо) вони відображені.

Виправлення помилок здійснюється у всіх примірниках описів. При цьому неправильний запис закреслюється однією лінією (щоб можна було її про читати), а зверху наноситься правильний запис. Всі виправлення повинні бути обговорені і завірені підписами всіх членів комісії.

Останнім етапом проведення інвентаризаційного процесу виступає регулювання інвентаризаційних розбіжностей та оформлення пропозицій щодо прийняття рішень про виявлені порушення (розкрадання, недбале ставлення до службових обов'язків тощо).

Усі рішення комісія приймає на засіданні колегіально і заносить їх до протоколу. При підготовці пропозицій про регулювання інвентаризаційних розбіжностей комісія повинна керуватися законами України та Положенням про інвентаризацію активів та

зобов'язань, які при урегулюванні інвентаризаційних розбіжностей передбачають наступне:

- перевищення вартості цінностей, виявлених в надлишку, над вартістю цінностей, виявлених у нестачі при пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних матеріальних цінностей і результатів господарської діяльності підприємства;

- взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці може допускатися тільки щодо ТМЦ одного найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворилися за один і той же період, що перевіряється, і в однієї й тієї ж особи;

- органи державного управління, в підпорядкуванні яких перебуває підприємства, можуть установлювати порядок, якщо такий залік може прийматися щодо однієї і тієї ж групи ТМЦ, за умови, що цінності, які входять до її складу, мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару (при їх відпуску без розпакування тари);

- у випадку, якщо при заліку нестач лишками при пересортиці вартість цінностей, виявлених у нестачі, перевищує вартість цінностей, виявлених в надлишку, різниця вартості повинна списуватися на винних осіб;

- якщо конкретні винуватці пересортиці не встановлені, то різниця розглядається як недостача цінностей понад норми природного убутку з віднесенням їх на фінансові результати підприємства. За такими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні проводитися вичерпні роз'яснення причин, за якими різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Розбіжності фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з бухгалтерськими даними, встановлені при проведенні інвентаризації та інших перевірок, регулюються підприємством у такому порядку:

- основні засоби, ТМЦ, цінні папери, грошові кошти та інше майно, що виявилось у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню з наступним встановленням причин виникнення надлишку і винних у цьому осіб;

- нестача цінностей в межах затверджених норм списується за рішенням керівника підприємства відповідно на витрати виробництва. Норми природного убутку можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач, при відсутності норм убуток розглядається як наднормативні витрати;

- понаднормативні витрати і недостачі ТМЦ, включаючи готову продукцію, в тих випадках, якщо винні не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, списуються на збитки. У

документах, якими оформлюється списання збитків і понаднормових нестач, мають зазначатися вжиті заходи щодо недопущення таких нестач у майбутньому.

В протокол заносяться всі виявлені факти порушень чинного законодавства, встановленого порядку зберігання ТМЦ, правил ведення обліку, встановлені нестачі, надлишки, виявлені і доведені факти перевитрат, розкрадання майна, грошових коштів тощо; розроблені і затверджені заходи по порядку врегулювання виявлених розбіжностей по конкретних об'єктах інвентаризації (залік за рахунок пересортиці, списання за рахунок прибутків підприємства, віднесення на винних); затверджені заходи щодо недопущення в майбутньому; вказуються прийняті види покарання конкретних фізичних осіб, причетних до цих порушень (зловживань), і рішення про направлення матеріалів на винних у розкраданнях і зловживаннях осіб (фізичних або юридичних) в судово-слідчі органи.

Бухгалтерський облік нестач і надлишків ведеться на субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Облік розрахунків з особами, на яких накладаються стягнення за завдані збитки, здійснюється на субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків». По дебету цього рахунку здійснюється узагальнення (накопичення) виявлених сум нестач або псування ТМЦ в кореспонденції з кредитом матеріальних рахунків – 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні активи», рахунків класу 2 «Запаси», за кредитом – ведеться накопичення утриманих із зарплати сум заборгованості винних осіб у нестачі або псуванні ТМЦ (погашення накопиченої заборгованості) в кореспонденції з рахунком 661 «Розрахунки за виплатами працівникам». Відповідно до Порядку визначення розмірів збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей», затвердженого постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116, розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. У разі визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, розмір збитків визначається відповідно до методики оцінки майна, затвердженої Кабінетом Міністрів України.

Якщо винні не встановлені на момент виявлення нестачі або псування ТМЦ, облік таких нестач здійснюється на субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». На цьому рахунку

здійснюється накопичення нестач грошових коштів та інших цінностей, втрат від псування цінностей, виявлених в процесі заготівлі, переробки, зберігання і реалізації. Одночасно зі списанням на витрати цінностей, винні в нестачі яких не встановлено, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи», субрахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Після встановлення винних осіб – одночасними записами за дебетом субрахунку 375 і кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Слід пам'ятати, що П(С)БО 16 «Витрати» не дозволяє віднести до складу адміністративних витрат нестачі та псування ТМЦ, які виникли на стадії заготівлі та зберігання ТМЦ на складах підприємства. Вони відображаються в складі інших операційних витрат. Інвентаризація є необхідним і незамінним важелем у руках керівництва підприємства в сфері управління його ресурсами.

5.6. Види облікових реєстрів

Всі господарські операції після перевірки і таксування первинних документів повинні бути зареєстровані в певній послідовності. Сукупність спеціально розграфлених аркушів паперу, пристосованих для реєстрації бухгалтерських проводок і записів по рахунках, називається **регістром бухгалтерського обліку**. Облікові реєстри – найважливіший засіб ведення бухгалтерського обліку, в якому здійснюється групування даних первинних документів за однорідними ознаками. Вони містять необхідні показники, що характеризують виробничу діяльність. Облікові реєстри класифікують: за характером бухгалтерських записів та за зовнішнім виглядом.

За характером бухгалтерських записів реєстри поділяють на хронологічні та систематичні. У *регістрах хронологічного обліку* відображаються господарські операції в послідовності їх здійснення (в порядку надходження документів до бухгалтерії). Якщо в первинних документах відображена кореспонденція рахунків, то вона знаходить відображення і в регістрах хронологічного обліку.

У *систематичних регістрах* групуються господарські операції однорідні за економічним змістом. Таке групування здійснюється на рахунках синтетичного і аналітичного обліку. Прикладом систематичного реєстра аналітичного обліку служать реєстри пооб'єктного обліку основних засобів, обліку виробничих витрат по

об'єктах калькуляції, систематичним реєстром синтетичного обліку є головна книга, тобто основний реєстр, в якому збираються (зосереджуються) підсумкові дані за рахунками.

За зовнішнім виглядом всі реєстри поділяються на бухгалтерські книги, картки, вільні листи.

Бухгалтерські книги – це скріплені аркуші паперу одного формату. На палітурці книги зазначено її найменування, назву підприємства. Книги використовуються для ведення записів як синтетичного, так і аналітичного обліку. Кожна книга відкривається на календарний рік. Всі сторінки в книзі пронумеровані до початку реєстрації господарських операцій. На останній сторінці прописом вказується кількість сторінок. Цей запис засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера, а також скріплюється печаткою підприємства. Наприклад, сторінки касової книги нумерують, прошнуровують і скріплюють сургучевою печаткою.

Бухгалтерські книги мають двосторонню будову. Одна сторона відводиться для дебетових записів, а інша – для кредитових. На кожній зі сторін розміщені графи для зазначення дати, номеру запису, тексту, суми. Вільні листи представляють собою таблиці різного формату зі спеціальним графленням. Вони складають основу сучасних форм обліку та використовуються для ведення як синтетичного, так і аналітичного обліку. Реєстри даного виду використовуються для запису операцій безпосередньо з первинних документів. На вільних листах ведуться різні відомості і журнали.

Відкривають вільні листи на місяць. Ці реєстри мають постійний номер, що дозволяє відмовитися від їх спеціальної реєстрації. Кількість вільних аркушів обмежена, що спрощує спостереження за їх збереженням.

Вільні листи зберігаються в поточному архіві в папках відповідно до встановлених номерів. Застосування вільних аркушів зручно в умовах комп'ютеризації облікового процесу.

Картки – це таблиці на бланках стандартних розмірів, що дозволяє зберігати їх у спеціальних ящиках. Зібрані разом картки складають картотеку, що містить необхідні розділи. Карткам присвоюють номери за порядком, їм характерна однібочна форма записів. На одній стороні реєстру розташовуються і дебетові та кредитові записи. Загальні для них графи знаходяться в картках зліва (картка складського обліку матеріалів).

Для обліку операцій, що здійснюються тільки в грошовому вимірнику, також застосовуються реєстри односторонньої форми. На окремих підприємствах облік ТМЦ на складах ведеться як в натуральному, так і у вартісному вираженні. Для цього

використовуються картки кількісно-сумової форми (на кожний номенклатурний номер матеріалу відкривають окрему картку, записи роблять за кожним документом).

Картки отримали широке поширення в практиці бухгалтерського обліку завдяки простоті їх застосування.

Для ведення обліку по рахунках, записи по яких потребують групування за окремими видами показників, застосовуються багатографні реєстри.

Багатографну форму реєстри можуть мати у вигляді вільних аркушів, карток та книг як аналітичного, так і синтетичного обліку. Записи в обліковій реєстри можуть робитися як вручну, так і з використанням комп'ютерних програм.

5.7. Способи виявлення та виправлення помилок в облікових реєстрах

Велике практичне значення має питання щодо виникнення, пошуку та виправлення помилок в бухгалтерському обліку. Помилки можна класифікувати за причинами виникнення (стомленість чи недбалість працівників, несправність комп'ютерної техніки), значенням і місцем виникнення.

За значенням виділяють два типи помилок: локальні та транзитні. Локальні викликають викривлення даних лише в тому документі, де вони допущені, і не призводять до помилок в інших реєстрах (неправильно вказана дата). Транзитні автоматично викликають помилки в декількох місцях і викривлюють показники звітності (неправильна проводка, що збільшує суму собівартість, автоматично призводить до викривлення суми фінансових результатів і сум нарахованих податків). До таких транзитних помилок відносяться помилки запису чисел в будь-якому документі або реєстрі.

За місцем виникнення виділяють помилки в записах (в тексті), в числах і в рознесенні бухгалтерської інформації на відповідні рахунки.

Помилки в записах можуть призвести до неправильно кореспонденції рахунків.

Помилки в числах – найбільш поширений тип помилок (пропущена цифра, переставлені цифри та ін.), вони носять, як правило, транзитний характер.

Помилки в рознесенні чисел також виникають досить часто (бухгалтер може записати суму в дебет, але забути відобразити її по

кредиту, вказати в аналітичному обліку, але не внести на синтетичний рахунок).

Для виявлення правильності рознесення при веденні бухгалтерського обліку вручну вдаються до пунктирування чисел (проставляють біля зафіксованої суми знак хреста «X» або пташку «V», якщо перша перевірка не дала результатів, то її повторюють, ставлячи знак «XX» або «VV»).

Виправлення помилок в бухгалтерському обліку має здійснюватися коректурним або системним способами (складанням проводок).

Коректурний спосіб полягає в тому, що помилковий запис закреслюється однією рискою так, щоб можна було прочитати закреслене, а над нею пишеться правильний текст чи сума. При цьому виправлення повинно бути обумовлено і підтверджено підписом тієї особи, яка це зробила. Цей спосіб застосовується в тих випадках, коли помилка носить локальний характер і виявлена до моменту, коли закінчені запису і підраховані підсумки оборотів.

Системний спосіб виправлення помилок включає складання додаткових проводок і метод «червоного сторно».

Додаткова проводка складається, як правило, якщо помилка стосується лише суми операції.

Наприклад, відпущені матеріали у виробництво на суму 1000 грн.

Дт 23 рах. «Виробництво»

Кт 20 рах. «Виробничі запаси».

А бухгалтерська проводка складена тільки на 100 грн. І виявлена ця помилка вже після рознесення операції за рахунками. Тому після виявлення помилки на різницю (1000 – 100 = 900 грн.) формують додаткову проводку на 900 грн.

Дт рах. 23 «Виробництво»

Кт рах. 20 «Виробничі запаси» на суму 900 грн.

Виправлення неправильної кореспонденції рахунків досягається методом «червоного сторно».

Наприклад, від постачальників надійшли матеріальні цінності, що були відображені в обліку як основні, і сформована бухгалтерська проводка на суму 4000 грн.

Дт рах. 10 «Основні засоби»

Кт рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Проте пізніше виявилось, що ці кошти належать до виробничих запасів. Для цього складають повторно помилкову проводку (у тій же кореспонденції і на ту ж суму, записану червоними чорнилом, або написану в рамці, що надалі, після рознесення її за обліковими регістрами, призведе до відрахування її із сум підсумків оборотів

(тобто цілком усуне помилку, так як суми, записані червоним чорнилом в бухгалтерському обліку, розглядаються як негативні числа). А потім складають правильну проводку на суму 4000 грн.

Дт рах. 10 Кт рах. 63 на суму 4000 грн.

Дт рах. 20 «Виробничі запаси»

Кт рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» на суму 4000 грн.

На рахунках це буде виглядати таким чином:

Рах. 10 «Основні засоби»		Рах. 20 «Виробничі запаси»		Рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1) 4000				1) 4000	
2) 4000				2) 4000	
		3) 4000		3) 4000	
Оборот 0		Оборот 4000		Оборот 4000	
Сальдо 0		Сальдо 4000		Сальдо 4000	

Виправлення помилок у звітності підприємства проводиться відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». При цьому виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Виправлення помилок, що відносяться до попередніх періодів, вимагає також повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

Результати зміни в облікових регістрах слід включати в ту ж статтю звіту про фінансові результати, що раніше застосовувалася для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки. При цьому слід пам'ятати, що облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація. Результати зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Деякі події, що відбулися після дати балансу, можуть також вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів. Причому події, що надають

додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, які існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. До таких подій відносяться:

1. Оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною.

2. Переоцінка активів після звітної дати, що свідчить про стійке зниження їх вартості, визначеної на дату балансу.

3. Отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, що свідчить про стійке зниження їх акцій на фондовій біржі.

4. Продаж запасів, що свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу.

5. Отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату.

6. Виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до викривлення даних фінансової звітності.

Внаслідок таких подій коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових проводок в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей.

Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансових звітів. Такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення. До таких подій можна віднести:

- прийняття рішення про реорганізацію підприємства;
- придбання цілісного майнового комплексу;
- рішення про припинення операцій, що утворюють значну частину основної діяльності підприємства;
- знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події;
- прийняття рішення про емісію цінних паперів;
- непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів;
- укладання контрактів щодо значних обсягів капітальних і фінансових інвестицій;
- прийняття законодавчих актів, що впливають на діяльність підприємства;
- дивіденди за звітний період, оголошені підприємством після дати балансу.

Підприємству в примітках до фінансових звітів слід розкрити таку інформацію щодо виправлення помилок, що мали місце в попередніх періодах:

- зміст і суму помилки;
- статті фінансової звітності минулих періодів, що були перераховані з метою повторного надання порівняльної інформації;
- факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.

Підприємству також слід розкрити зміст і суму змін в облікових цінах, що мають істотний вплив на поточний період, або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди. У разі необхідності розкриття подій, що відбулися після дати балансу слід надавати інформацію про зміст подій і оцінки їх впливу на фінансовий результат або обґрунтування неможливості зробити таку оцінку. Також у примітках до фінансової звітності слід розкрити інформацію про дивіденди за звітний період, які були оголошені після дати балансу.

5.8. Форми бухгалтерського обліку

Під **формами бухгалтерського обліку** розуміють сукупність реєстрів, що використовуються в певній послідовності та взаємозв'язку для ведення обліку способом подвійного запису. Відмінними ознаками форм бухгалтерського обліку є кількість застосовуваних облікових реєстрів, їх призначення, зміст, форма, зовнішній вигляд; послідовність і спосіб записів в облікові реєстри; взаємозв'язок реєстрів синтетичного й аналітичного обліку.

В Україні діють Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку (затв. наказом МФУ від 29 грудня 2000 р. № 356), що спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку (крім реєстру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.

На вітчизняних підприємствах застосовуються наступні форми бухгалтерського обліку: меморіально-ордерна, журнальна, спрощена

(для підприємств з невеликою кількістю господарських операцій), автоматизована.

При **меморіально-ордерній формі** обліку основним обліковим регістром служать меморіальні ордери, призначення яких полягає в тому, щоб оформити бухгалтерські записи по кореспондуючих рахунках (тобто скласти бухгалтерські проводки). Меморіальні ордери складаються при здійсненні господарських операцій на підставі первинних виправдовувальних документів або документів на підставі згрупованих відомостей, де відображаються однорідні господарські операції підприємства наростаючим підсумком за весь звітний період. Рекомендується закріпити постійний номер за кожним меморіальним ордером, на якому будуть постійно відображатися окремі господарські процеси, наприклад:

- меморіальний ордер № 1 – для обліку касових операцій;
- меморіальний ордер № 2 – для обліку операцій щодо руху коштів на поточному рахунку;
- меморіальний ордер № 3 – для обліку операцій за іншими рахунками в банку;
- меморіальний ордер № 4 – для обліку операцій по розрахункам з працівниками та пов'язаних з ними операцій;
- меморіальний ордер № 5 – для обліку розрахункових операцій з постачальниками, підзвітними особами та іншими розрахунками;
- меморіальний ордер № 6 – для обліку руху основних засобів, нарахування амортизації (зносу);
- меморіальний ордер № 7 – для обліку витрат на виробництво;
- меморіальний ордер № 8 – для обліку відвантаження та реалізації продукції, робіт, послуг;
- меморіальний ордер № 9 – для інших операцій.

Проте окремим підприємствам не забороняє у відповідності зі своєю специфікою використовувати й інші меморіальні ордери для відображення специфічних процесів і господарських операцій. Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку використовується переважно в бюджетних організаціях.

Приклад форми меморіального ордера наведено в табл. 5.3.

Систематичний запис ведеться безпосередньо на бухгалтерських рахунках, необхідна кількість яких має бути передбачено в Журнал-Головній книзі (табл. 5.4).

Таблиця 5.3

**Меморіальний ордер № 1 щодо обліку касових операцій
(рахунок 30 «Готівка»)**

Зміст операцій	Кореспондуючий рахунок		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1. Надійшло до каси:			
- за реалізовану продукцію;	30	703	2000
- по чеку з поточного рахунку	30	31	500
Всього оприбутковано			2500
2. Видано з каси:			
- заробітну плату;	661	30	1500
- підзвіт працівнику на відрядження;	372	30	500
- надлишок коштів для перерахунку на поточний рахунок	31	30	400
Всього витрачено			2400
Разом			4900

Книга Журнал-Головна починається із записів сум залишків по рахунках на початок періоду. Записи в ній робляться на підставі меморіальних ордерів. Сума оборотів за дебетом усіх рахунків кожного меморіального ордера повинна дорівнювати сумі оборотів за кредитами всіх рахунків цього ордера, а також підсумку графі «сума за ордером». Після підрахунку оборотів виводиться залишок по всіх рахунках і на підставі цих залишків складається баланс.

Переваги цієї форми – своєчасна перевірка даних синтетичного і аналітичного обліку, щомісячна перевірка підсумкових даних реєстраційного журналу і рахунків головної книги дають можливість складати шахову оборотну відомість.

Недоліком даної форми є слабка пристосованість аналітичного обліку до оперативної роботи, аналізу господарської діяльності.

Найбільше поширення при ручній обробці інформації отримала **журнальна форма обліку**. Вона застосовується, як правило, на великих підприємствах з великим обсягом виробництва; вимагає високої кваліфікації облікового персоналу та чіткого розподілу праці в обліково-обчислювальному процесі.

При використанні журнальної форми обліку інформація з первинних та зведених документів переноситься в журнали й відомості. У перших записують суми, що відповідають кредитовому обороту за відповідними рахунками. У других фіксують суми дебетових оборотів за рахунками.

Таблиця 5.4

Журнал-Головна книга за _____ місяць

Меморіальний ордер (проводка) № ...	Усього сума, грн.	Бухгалтерські рахунки											
		Рах. 30		Рах. 31		Рах. 703		Рах. 661		Рах. 372		Інші	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Сальдо на __ 20__ р.		200		5000					120	100			
МО № 1 Готівка	4900	2500	2400	400	500		2000	1500		500			
МО № 2 Поточний рахунок													
МО № 3 Інші рахунки													
МО № 4 Оплата праці													
МО № 5 Розрахунки													
МО № 6 Основні засоби													
МО № 7 Виробництво													
МО № 8 Реалізація													
МО № 9 Інші													
Та інше													
Оборот за місяць													
Сальдо на __ 20__ р.													

Журнальна форма обліку включає такі облікові реєстри: журнали-ордери, відомості, допоміжні таблиці та Головну книгу.

У всіх журналах-ордерах і допоміжних відомостях записи проводяться по шаховому принципу, тобто кореспондуючі рахунки

записуються по рядках і стовпчиках, запис суми в певній клітинці Журналу-ордера визначає бухгалтерську проводку (тобто кожна клітина вказує рахунки, які дебетуються і кредитуються). Журнали-ордери побудовані за кредитовою ознакою. Схематично форма журналу-ордера може бути зображена в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Журнал-ордер по кредиту рахунку № ___

Дата	Номер документа	Зміст запису	В дебет рахунків			
			№	№	№	Та інше

Застосовуються журнали-ордера як для окремого рахунку, так і для групи взаємопов'язаних рахунків. Допоміжні відомості застосовуються в тих випадках, коли необхідні аналітичні показники складно розрахувати безпосередньо в журналах-ордерах. У цих випадках групування даних первинних документів попередньо здійснюється у відомостях, підсумки з яких переносяться в журнали-ордери. В окремих випадках застосовується додаткове групування даних первинних документів у допоміжних таблицях.

Підсумкові дані журналів-ордерів за синтетичними рахунками переносяться в кінці періоду в Головну книгу, що відкривається, як правило, на один рік. При цьому кредитовий оборот з журналу-ордера переноситься в Головну книгу загальною сумою, а дебетовий оборот кожного рахунку Головної книги переноситься з різних рахунків за відповідними журналам-ордерам. У Головній книзі кожному рахунку відводиться окрема сторінка. У таблиці 5.6 схематично наведена форма Головної книги.

Таблиця 5.6

Головна книга. Рахунок № ___

Місяць	Оборот по дебету з кредиту рахунків				Усього за дебетом	Оборот по кредиту	Сальдо	
	Рахунок № _ по ж / о № __	Рахунок № _ по ж / о № __	Та ін.	...			дебет	кредит

Журнальна форма обліку може використовуватися в двох варіантах: 1) з повним набором реєстрів; 2) за скороченою журнально-ордерною формою (для невеликих підприємств).

З метою виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку Міністерство фінансів України наказом від

25.06.2003 р. № 422 затвердило «Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами».

Методологія бухгалтерського обліку на малих підприємствах передбачає забезпечення наступних принципів:

- дотримання протягом звітного року прийнятої облікової політики (системи правил) у відображенні господарських операцій та оцінку майна;
- відображення в обліку всіх господарських операцій, здійснених у звітному періоді, а також результатів інвентаризації майна підприємства і його зобов'язань;
- правильність віднесення витрат і відповідності їх доходів за звітний період;
- відокремлений облік витрат на виробництво продукції та капітальних вкладень.

Таблиця 5.7

Реєстри аналітичного і синтетичного обліку малих підприємств за спрощеною формою згідно з Методичними рекомендаціями

<i>Назва реєстрів</i>	<i>Рахунки, згідно зі спрощеним Планом рахунків</i>
Журнал обліку господарських операцій	Всі рахунки
Відомість 1М обліку готівки і грошових документів	30, 31
Відомість 2М обліку запасів	20, 21, 26
Відомість 3М обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів	37, 55, 64, 66, 68, 69
Відомість 4М обліку необоротних активів та амортизації (зносу), капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів	10, 13, 14, 15, 16, 18, 35
Відомість 5М обліку витрат, доходів і фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечення майбутніх витрат і платежів	23, 39, 40, 44, 47, 48, 70, 74, 79, 90, 91, 96
Оборотно-сальдова відомість	Всі рахунки

Малі підприємства, які здійснюють невелика кількість операцій, можуть вести облік всіх операцій шляхом в таких реєстрах аналітичного і синтетичного обліку (табл. 5.7).

За автоматизованої форми бухгалтерського обліку збір, систематизація та обробка облікової інформації відбувається зі спеціально розробленим програмним забезпеченням.

Відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних вимог та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

Питання для самоконтролю:

1. Що є підставою для відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку?

2. Які основні вимоги до оформлення бухгалтерських документів? Які обов'язкові реквізити повинен мати бухгалтерський документ?

3. Хто відповідає за оформлення бухгалтерських документів?

4. Чи можна вносити виправлення в бухгалтерські документи? У яких документах виправлення заборонені?

5. Наведіть класифікацію бухгалтерських документів.

6. З яких етапів складається процес документування господарських операцій?

7. Назвіть етапи документообігу на підприємстві.

8. Для чого проводять інвентаризацію в бухгалтерському обліку?

9. Які бувають види інвентаризації?

10. В яких випадках проведення інвентаризації є обов'язковим?

11. Як документально оформлюється інвентаризація?

12. Що таке облікові реєстри? За якими ознаками класифікують облікові реєстри?

13. Які реквізити повинні мати реєстри бухгалтерського обліку?

14. Хто визначає порядок ведення облікових реєстрів?

15. Що розуміється під формами ведення бухгалтерського обліку?

16. Які основні риси простої форми ведення бухгалтерського обліку?

17. Назвіть основні реєстри меморіально-ордерної форми обліку.

18. Які основні реєстри включає журнально-ордерна форма?

19. За яким принципом побудовані журнали-ордера?

20. Яких умов необхідно дотримуватися при формуванні документів на АРМ бухгалтера?

21. Які причини виникнення помилок в бухгалтерському обліку?

22. Що таке транзитні помилки?

23. У чому сутність коректурного способу виправлення помилок?
24. Що таке метод «червоного сторно»?
25. Яка інформація повинна бути розкрита в примітках до фінансових звітів щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах?

Тести для самоконтролю:

1. *Бухгалтерський документ – це:*
- а) носій інформації про об'єкти обліку;
 - б) письмовий юридичний доказ, що дає право на здійснення господарських операцій або підтверджує їх виконання;
 - в) носій, який фіксує операцію в момент її здійснення;
 - г) усне підтвердження здійсненої господарської операції.
2. *Документи можна класифікувати за такими ознаками:*
- а) призначенням, способом охоплення операцій, місцем складання;
 - б) призначенням, способом охоплення операцій, за побудовою, за місцем складання, за способом складання;
 - в) за способом складання, структурою;
 - г) за призначенням, будовою, місцем складання, обсягом інформації.
3. *Документи при класифікації за призначенням поділяються на:*
- а) виправдовувальні та комбіновані;
 - б) бухгалтерського оформлення і виправдовувальні;
 - в) розпорядчі, виправдовувальні, бухгалтерського оформлення, комбіновані;
 - г) разові та накопичувальні, розпорядчі.
4. *Документи за способом їх складання поділяються на:*
- а) разові і накопичувальні;
 - б) машинні і ручні;
 - в) комбіновані і бухгалтерського оформлення;
 - г) первинні та зведені.
5. *Документи за обсягом змісту поділяються на:*
- а) разові і накопичувальні;
 - б) первинні та зведені;
 - в) розпорядчі та виправдувальні;
 - г) типові і стандартизовані.
6. *Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів несе:*
- а) бухгалтер;
 - б) касир;
 - в) особа, яка повинна складати і підписувати документи;

г) менеджер вищого рівня.

7. Інвентаризація – це:

а) порівняння облікових записів з фактичною наявністю засобів;

б) перевірка наявності і стану матеріальних цінностей, грошових коштів;

в) перевірка наявності і стану матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків, джерел утворення засобів і визначення правильності облікових записів;

г) перевірка наявності засобів з метою виявлення розкрадань.

8. Інвентаризацію за охопленням об'єктів класифікують на:

а) перманентну і повну;

б) планову та позапланову;

в) повну і часткову;

г) часткову і раптову.

9. Результатами інвентаризації можуть бути:

а) відповідність фактичних даних даним бухгалтерського обліку;

б) лишки;

в) нестачі;

г) всі відповіді є правильними.

10. При рівності дебетових і кредитових оборотів за синтетичними рахунками помилки виявляють способом:

а) вибірки;

б) червоного сторно;

в) пунктування;

г) коригування.

11. Коригування меншої суми на велику при правильній кореспонденції рахунків здійснюється способом:

а) додаткової проводки;

б) пунктування;

в) коригування;

г) червоного сторно.

12. Виявлення надлишково відображених сум в регістрах бухгалтерського обліку здійснюється способом:

а) додаткової проводки;

б) вибірки;

в) червоного сторно;

г) пунктування.

13. Якщо первинні документи можна скласти при здійсненні господарської операції, то:

а) вони взагалі не складаються і операції не відображаються у регістрах бухгалтерського обліку;

б) складаються після здійснення господарської операції;

- в) складаються до здійснення господарської операції;
г) відразу господарська операція знаходить відображення в реєстрах бухгалтерського обліку без складання первинного документа.

Література:

1. Завгородний В.П. Бухгалтерський учет в Україні (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.
2. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2010. – 334 с.
3. Лишиленко А.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. 2-ге видання, перепр. – К.: «Центр учбової літератури», 2011. – 736 с.

РОЗДІЛ 6

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

6.1. Економічний зміст необоротних активів, оцінка основних засобів

До необоротних активів відносяться основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи. Вони відображаються в активі балансу за розділом I «Необоротні активи». В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведено таке визначення: «Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу». **Необоротні активи** – це всі активи, що не є оборотними.

Залежно від способу перенесення вартості на готову продукцію засоби виробництва поділяють на основні та оборотні. *Основні засоби* обслуговують виробництво протягом тривалого періоду, беручи участь у декількох виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносять свою вартість на готову продукцію частинами у міру свого зносу. Оборотні засоби повністю споживаються в одному виробничому циклу і всю свою вартість одноразово передають на створюваний продукт.

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи (далі – основні засоби), а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначають Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів (затв. наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561) та П(С)БО 7 «Основні засоби». Норми цього положення застосовуються підприємствами, організаціями та

іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ).

П(С)БО 7 не поширюється на:

1. Операції з біологічними активами, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю та оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

2. Не відтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

3. Основні засоби, що утримуються з метою продажу, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. Інвестиційну нерухомість, особливості обліку якої визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

У Податковому кодексі України наводиться таке визначення: «Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)».

Об'єкт основних засобів – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різний строк корисного використання (експлуатації), то

кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Основні засоби можна згрупувати за наступними ознаками:

- галузевою ознакою;
- функціональним призначенням;
- використанням;
- ознакою належності.

За галузевою ознакою основні засоби поділяються на: промислові, сільськогосподарські, будівельні, транспортні, зв'язку.

Наявність тих або інших засобів на конкретному підприємстві пов'язана із напрямком його діяльності, а також із роботою допоміжних і обслуговуючих виробництв.

За функціональним призначенням основні засоби поділяються на виробничі та невиробничі.

Виробничими є ті основні засоби, які приймають безпосередньо участь у процесі виробництва і пов'язані із створенням конкретного продукту, виконанням робіт та наданням послуг. Вони представлені будівлями, спорудами, машинами, станками, обладнанням та ін.

Основні засоби, які не приймають безпосередньо участі у процесі виробництва, робота яких спрямована на забезпечення соціальних і культурно-побутових потреб працівників підприємства, називаються **невиробничими**. Невиробничі основні засоби представлені будинками культури, спортивними комплексами, дитячими дошкільними закладами, пральнями, лазнями, перукарнями та ін., які є власністю підприємства і використовуються у невиробничій сфері.

За використанням основні засоби поділяються на діючі та недіючі.

Діючими є основні засоби, що приймають участь у роботі підприємства на даний час.

Недіючими є основні засоби, що не використовуються в даний період в господарській діяльності у зв'язку із тимчасовою консервацією або очікуваням часу введення їх в експлуатацію.

За ознакою належності основні засоби поділяються на власні та орендовані.

Власні основні засоби є безпосередньо власністю підприємства і мають джерело свого утворення (внесок засновника до статутного капіталу, заборгованість перед постачальниками, цільове фінансування і цільові надходження та ін.).

Основні засоби, які використовуються на підприємстві, але не є його власністю, називаються **орендованими**. З метою виключення можливості подвійного обліку одних і тих же засобів, у орендодавця орендовані основні засоби обліковуються на балансовому, а у орендаря на позабалансовому рахунку.

Згідно з П(С)БО 7 для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби.

1.1. Земельні ділянки.

1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.

1.3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.

1.4. Машини та обладнання.

1.5. Транспортні засоби.

1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).

1.7. Тварини.

1.8. Багаторічні насадження

1.9. Інші основні засоби.

2. Інші необоротні матеріальні активи.

2.1. Бібліотечні фонди.

2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.

2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.

2.4. Природні ресурси.

2.5. Інвентарна тара.

2.6. Предмети прокату.

2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

Вкладення в нерухомі об'єкти поділено на два види: інвестиційна нерухомість і операційна нерухомість.

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» дає такі визначення.

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 у процесі звичайної діяльності.

Операційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для

виробництва або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

Отже, нерухомість поділена на інвестиційну та операційну залежно від цілі використання об'єктів. Наприклад, будівля, що утримується з метою використання для виробництва, належить до операційної нерухомості, а будівля, що використовується для отримання орендних платежів, належить до інвестиційної діяльності. За фізичними характеристиками обидві будівлі можуть бути однаковими, але належати до різних видів нерухомості.

Згідно П(С)БО 32 інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо є ймовірність того, що підприємство отримає у майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, і первісна вартість може бути достовірно визначена.

Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, що формується аналогічно як і за іншими об'єктами основних засобів.

У Податковому кодексі України (ст. 145) виділено 16 груп основних засобів (табл. 6.1) і 6 груп нематеріальних активів (табл. 6.2).

Основні засоби оцінюють за сумою витрат на виготовлення, спорудження або придбання об'єктів, включаючи витрати на їх доставку та встановлення.

Розрізняють наступні види вартості основних засобів: первісна; переоцінена; ліквідаційна; залишкова.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

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

Залишкова вартість визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу. Залишкова вартість основних засобів, поряд із первісною, знаходить своє відображення у балансі підприємства. Натомість до валюти балансу включається лише їх залишкова вартість. Залишкова вартість об'єктів постійно зменшується внаслідок їх зносу.

Таблиця 6.1

Класифікація груп основних засобів і мінімально допустимих строків їх амортизації

<i>Групи</i>	<i>Мінімально допустимі строки корисного використання, років</i>
Група 1 – земельні ділянки	–
Група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
Група 3: будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
Група 4 – машини та обладнання	5
З них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
Група 5 – транспортні засоби	5
Група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
Група 7 – тварини	6
Група 8 – багаторічні насадження	10
Група 9 – інші основні засоби	12
Група 10 – бібліотечні фонди	–
Група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	–
Група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
Група 13 – природні ресурси	–
Група 14 – інвентарна тара	6
Група 15 – предмети прокату	5
Група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Таблиця 6.2

Класифікація нематеріальних активів

<i>Групи</i>	<i>Строк дії права користування</i>
Група 1 – права користування природними ресурсами (надрами, іншими ресурсами природного середовища геологічною та іншою, інформацією про природне середовище)	Відповідно до правостановлюючого документа
Група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правостановлюючого документа
Група 3 – права на комерційні позначення (право на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правостановлюючого документа
Група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правостановлюючого документа, але не менш як 5 років
Група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правостановлюючого документа, але не менш як 2 роки
Група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правостановлюючого документа

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель).

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель).

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, що визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та 16 «Витрати».

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більш як на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому до таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат, крім випадків:

– у разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і витрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його корисності, сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу;

– у разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і витрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

При вибутті об'єктів основних засобів, що раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. При цьому, до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що

відображений у складі додаткового капіталу. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку основних засобів.

Приклад:

<i>Операція</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Сума</i>
1. Отримали основні засоби	152	63	Сума 1
2. Відобразили податковий кредит за ПДВ	641	63	Сума 1:5
Дану проводку робимо лише у випадку, якщо обидва суб'єкти є платниками ПДВ, та отримано від постачальника податкову накладну			
3. понесли видатки на доведення основних засобів до стану, в якому він буде придатний до використання			
Доведення	152	23, 63	Сума 2
Добудова	152	13, 20, 63, 64, 66	Сума 3
Монтаж	152	63, 64, 66	Сума 4
Страховання	152	65	Сума 5
...	152
4. Ввели в експлуатацію основний засіб	10	152	Сума 1+ сума 2 +... + Сума 5 + ...
5. Перерахували постачальнику кошти за основні засоби	63	31	Сума 1 + Сума 1:5

Результати переоцінки заносяться в акт, в якому за кожним об'єктом, що переоцінюється, вказуються його інвентарний номер, назва, рік введення в експлуатацію, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, сума переоцінки.

6.2. Бухгалтерські рахунки з обліку основних засобів і нематеріальних активів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

До основних засобів належать матеріальні активи, які підприємство утримує для їх використання у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Рахунок 10 «Основні засоби» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості. За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів. За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» також відображається сума створеного забезпечення, зокрема на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель.

Рахунок 10 «Основні засоби» має такі субрахунки:

- 100 «Інвестиційна нерухомість»;
- 101 «Земельні ділянки»;
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»;
- 103 «Будинки та споруди»;
- 104 «Машини та обладнання»;
- 105 «Транспортні засоби»;
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»;
- 107 «Тварини»;
- 108 «Багаторічні насадження»;
- 109 «Інші основні засоби».

На субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» ведеться облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості.

На субрахунку 101 «Земельні ділянки» ведеться облік земельних ділянок, у тому числі отриманих державними та комунальними підприємствами на праві постійного користування.

На субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, та інші роботи).

На субрахунку 103 «Будинки та споруди» ведеться облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель.

На субрахунках 104 «Машини та обладнання», 105 «Транспортні засоби», 106 «Інструменти, прилади та інвентар» ведеться облік відповідно машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю. На субрахунках 107 «Тварини» і 108 «Багаторічні насадження» ведеться облік довгострокових біологічних активів, у тому числі багаторічних насаджень, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

На субрахунку 109 «Інші основні засоби» ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 «Основні засоби».

Аналітичний облік основних засобів ведеться щодо кожного об'єкту окремо.

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби». За дебетом рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. За кредитом рахунку 11 відображається вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» має такі субрахунки:

- 111 «Бібліотечні фонди»;
- 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;
- 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»;
- 114 «Природні ресурси»;
- 115 «Інвентарна тара»;
- 116 «Предмети прокату»;
- 117 «Інші необоротні матеріальні активи».

На субрахунку 111 «Бібліотечні фонди» ведеться облік наявності та руху бібліотечних фондів.

На субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів, та інші предмети, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

На субрахунку 113 «Тимчасові (не титульні) споруди» ведеться облік експлуатаційних тимчасових (не титульних) споруд.

На субрахунку 114 «Природні ресурси» ведеться облік наявності та руху придбаних природних ресурсів для наступного видобутку (нафти, газу тощо).

На субрахунку 115 «Інвентарна тара» ведеться облік наявності та руху інвентарної тари.

На субрахунку 116 «Предмети прокату» ведеться облік наявності та руху активів, призначених для видачі напрокат.

На субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи» ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». На цьому субрахунку, зокрема відображається вартість сценічно-постановочних предметів, вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо).

На цьому субрахунку, зокрема, орендар відображає вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція, тощо).

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта цих активів.

Підприємства, які амортизацію бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів нараховують у першому місяці використання зазначених об'єктів у розмірі 100% їх вартості, аналітичний облік цих об'єктів можуть вести із забезпеченням інформації про загальну кількість об'єктів та їх загальну вартість у розмірі класифікаційних підгруп, що підприємство запроваджує самостійно. Вартість об'єкта таких підгруп при його вибутті визначається діленням вартості відповідної підгрупи, що

обліковується на субрахунках 111 і 112, на кількість об'єктів, що входять до складу відповідної підгрупи, з відображенням за кредитом субрахунків 111 і 112 у кореспонденції з дебетом субрахунку 132.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначають Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів (затв. наказом МФУ від 16.11.2009 р. № 1327) та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

За дебетом *рахунку 12 «Нематеріальні активи»* відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має такі субрахунки:

- 121 «Права користування природними ресурсами»;
- 122 «Права користування майном»;
- 123 «Права на комерційні позначення»;
- 124 «Права на об'єкти промислової власності»;
- 125 «Авторське право та суміжні з ним права»;
- 127 «Інші нематеріальні активи».

На субрахунку 121 «Права користування природними ресурсами» ведеться облік наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище.

На субрахунку 122 «Права користування майном» ведеться облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

На субрахунку 123 «Права на комерційні позначення» ведеться облік наявності прав на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо).

На субрахунку 124 «Права на об'єкти промислової власності» ведеться облік наявності прав на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, тощо).

На субрахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права» ведеться облік наявності авторського права та суміжних з ним прав (права на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо).

На субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи» ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів призначений *рахунок 15 «Капітальні інвестиції»*. За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» має такі субрахунки:

151 «Капітальне будівництво»;

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;

154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;

155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів».

На субрахунку 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, та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва.

Субрахунок 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» (крім об'єктів будівництва та основного стада).

На субрахунку 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».

На субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

На субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» ведеться облік витрат на придбання або вирощування (створення) довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», у тому числі на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів, та формування основного стада робочої і продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 «Поточні біологічні активи»).

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами).

6.3. Облік наявності та руху основних засобів і нематеріальних активів

В Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів (затв. наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561) зазначено, що господарські операції з будівництва, виготовлення, придбання, введення в експлуатацію, підтримання в робочому стані, поліпшення і вибуття основних засобів оформлюються підприємствами первинними документами, які розкривають інформацію про:

- назву первинного документа, яка характеризує оформлену господарську операцію;
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст, кількісні та вартісні показники обсягу господарської операції;
- назву об'єкта основних засобів, його інвентарний номер, дату початку і місце експлуатації, термін корисного використання;
- технічну характеристику (площа, обсяг, місткість, потужність тощо) та вартість об'єкта основних засобів, його переоцінку, ремонт, поліпшення та амортизацію;

- посади осіб, які здійснювали господарську операцію та оформлення первинних документів з їх підписами;
- перелік технічної документації, що передається (приймається) разом з об'єктом основних засобів, вид і кількість дорогоцінних металів, що містяться в об'єкті основних засобів;
- походження коштів (власні, цільові), використаних для придбання, будівництва і поліпшення основних засобів, та про безоплатно одержані основні засоби;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції.

Узагальнення інформації про господарські операції з основними засобами може здійснюватися за Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку (затв. наказом МФУ від 2912.2000 р. № 356) та Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами (затв. наказом МФУ від 25.06.2003 р. № 422), а для бюджетних установ Інструкцією зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів (затв. наказом Головного управління Державного казначейства України та Державної служби статистики України 02.12.97 р. № 125/70). Інструкцією передбачено складання типових форм первинної облікової документації з обліку наявності на підприємстві і руху основних засобів:

03-1 (бюджет) «Акт прийняття-передачі основних засобів».

03-2 (бюджет) «Акт прийняття-здання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів».

03-3 (бюджет) «Акт про списання основних засобів».

03-4 (бюджет) «Акт про списання автотранспортних засобів».

03-5 (бюджет) «Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури».

03-6 (бюджет) «Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах».

03-8 (бюджет) «Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень)».

03-9 (бюджет) «Інвентарна картка групового обліку основних засобів в бюджетних установах».

03-10 (бюджет) «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів».

03-11 (бюджет) «Інвентарний список основних засобів».

03-12 (бюджет) «Відомість нарахування зносу на основні засоби».

Що стосується нематеріальних активів, то Наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 затверджені типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів:

НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Треба зазначити, що основні засоби і нематеріальні активи при надходженні на підприємство обліковуються в порядку капітальних інвестицій, облік яких безпосередньо ведуть на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». При зарахуванні об'єкта до складу основних засобів або нематеріальних активів здійснюються записи по дебету рахунку 10 «Основні засоби» або 12 «Нематеріальні активи» та кредиту рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

6.4. Облік амортизації основних засобів

У процесі виробництва основні засоби втрачають свою споживчу вартість і переносять її на створюваний з їх участю продукт. Внаслідок цього основні засоби втрачають виробничі якості і, якщо вони не можуть бути відновлені шляхом ремонту або модернізації чи відновлення стає економічно не вигідним, їх ліквідовують.

Таким чином, у процесі виробництва відбувається кругообіг вартості основних засобів. Так, їх вартість у вигляді амортизаційних відрахувань включається до собівартості виробленої продукції. У процесі її реалізації надходить виручка. Частина цієї виручки є відшкодуванням зношених основних засобів і спрямовується на капітальні вкладення для оновлення основних засобів.

Необхідно розрізняти терміни «знос» і «амортизація», їх використовують для пояснення одного і того ж явища, проте вони відображають різні процеси. Якщо *знос* означає поступову втрату вартості (тобто втрату фізичних і моральних якостей) основних засобів у процесі виробництва, то *амортизація* показує поступове

перенесення вартості основних засобів у міру їх зносу на новостворюваний продукт.

Порядок нарахування і використання амортизаційних відрахувань у бухгалтерському обліку визначено законодавством та П(С)БО 7 «Основні засоби».

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу необоротних активів, що підлягають амортизації, передбачено пасивний контрактивний рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». За кредитом рахунку 13 відображається нарахування амортизації необоротних активів, а за дебетом її зменшення. Узагальнення інформації про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», відображається на субрахунку 131 «Знос основних засобів», а узагальнення інформації про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», здійснюється на субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів». Аналітичний облік за рахунком 13 ведеться відповідно за видами основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

На субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів.

На субрахунку 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів» узагальнюється інформація про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

На суму нарахованої амортизації збільшуються витрати підприємства відповідно до виду діяльності і зносу основних засобів.

Облік амортизації безоплатно одержаних основних засобів можна вести двома способами:

1) на основні засоби, одержані безкоштовно, не нараховується амортизація і не відносяться її до витрат підприємства, а на суму зносу основних засобів кожного місяця робиться запис: кредит рахунку 10 «Основні засоби» і дебет субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;

2) нараховується амортизація на безоплатно одержані основні засоби і одночасно визнавати дохід від безоплатно одержаних основних засобів на одну й ту ж суму.

Категорію «амортизація» можна розглядати не тільки як забезпечення поступового перенесення вартості, а в набагато ширшому розумінні, а саме – як джерело відтворення засобів праці, як ступінь їх зносу, а отже, вказувати, на яку суму їх потрібно відтворити (придбавати нові основні засоби на заміну засобів, що вибули).

В економічних системах категорію «амортизація» використовують для досягнення різної мети. Можливі щонайменше два варіанти:

- амортизацію показують як поступове перенесення вартості об'єкта на створюваний продукт;
- амортизацію враховують як суму накопичених коштів для капітальних інвестицій.

У країнах з ринковою економікою амортизація розглядається лише як поступове перенесення вартості на новостворюваний продукт. У бухгалтерському обліку в Україні застосовують саме цей варіант. Для обліку амортизації використовують рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Нарахування амортизації відображають проведенням: дебет рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати», 99 «Надзвичайні витрати» і кредит рахунку 13.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Під час визначення строку корисного використання (експлуатації) варто враховувати:

- 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.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигід від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

У П(С)БО 7 «Основні засоби» наведено визначення таких термінів.

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Знос необоротних активів – сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання.

Зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

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

П(С)БО 7 «Основні засоби» містить п'ять методів нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискорене зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку рекомендуються три методи нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, суми одиниць продукції.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів (рахунок 11) нараховується за прямолінійним або виробничим методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів (субрахунок 112) може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання. Нарухування амортизації за новим методом

починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно та починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

При передачі основних засобів в операційну оренду (лізинг) вони залишаються у власності орендодавця і обліковуються на його балансі, а орендар обліковує основні засоби поза балансом. Амортизацію в цьому випадку нараховує орендодавець: а) на суму нарахованої амортизації – дебет рахунку 23 «Виробництво» і кредит рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»; б) списання щомісяця витрат виробництва на інші операційні витрати: дебет субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» і кредит рахунку 23.

Згідно з Податковим кодексом України (ст. 144) амортизації підлягають:

- витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;

- витрати на самостійне виготовлення (створення) основних засобів, нематеріальних активів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні (створенні) основних засобів та нематеріальних активів;

- витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року;

- витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання (створення) об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту;

- сума переоцінки вартості основних засобів;

– вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів;

– вартість основних засобів, безоплатно отриманих або виготовлених чи споруджених за рахунок коштів бюджету або кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України чи під гарантії Кабінету Міністрів України, у разі виконання зобов'язань за гарантією Кабінетом Міністрів України;

– вартість безоплатно отриманих для експлуатації підприємствами залізничного транспорту загального користування основних засобів транспортної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств;

– вартість основних засобів, визначена на рівні звичайної ціни, отриманих в концесію відповідно до Закону України «Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності».

Не підлягають амортизації та повністю зараховуються до витрат за звітний період витрати платника податку на:

– утримання основних засобів, що знаходяться на консервації;

– ліквідацію основних засобів;

– придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5000 грн театральньо-видовищними підприємствами – платниками податку;

– витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

– витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;

– витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;

– витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів;

– вартість гудвілу;

– витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в кодексі, і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації.

На земельні ділянки та природні ресурси амортизація не нараховується.

Використання різних методів нарахування амортизації зумовлює одержання неоднакових сум за роками. Так, при прямолінійному методі амортизація розподіляється рівномірно протягом строку використання об'єкта основних засобів.

Метод зменшення залишкової вартості дає змогу нарахувати більшу суму амортизації в перші роки. Це вигідно підприємству, тому що прискорюється процес відшкодування коштів, понесених на придбання об'єкта основних засобів. Проте, цей метод складніший за прямолінійний в частині визначення річної норми амортизації. Але якщо вона уже вирахована, то далі – справа простої арифметики.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості зумовлює нарахування амортизації в перші роки експлуатації об'єкта ще в більших розмірах, ніж попередній метод. Про вигідність (невигідність) такого явища кожне підприємство має вирішувати самостійно.

Кумулятивний метод також забезпечує прискорене нарахування амортизації в перші роки експлуатації об'єкта основних засобів.

Виробничий метод пов'язує суму нарахованої амортизації з інтенсивністю використання об'єкта основних засобів: чим інтенсивніша робота – тим більша сума амортизації.

Підприємству надано право самостійно вибирати метод нарахування амортизації. При вирішенні цього питання необхідно зробити розрахунки за конкретними даними підприємств. Але потрібно розуміти, що прискорення полягає не в тому, щоб скоротити строк експлуатації об'єкта, а в тому, щоб швидше накопичити амортизаційні суми. Проте, якщо на підприємстві функціонує багато об'єктів основних засобів, то вибір методу мало змінює загальну суму амортизації, оскільки за одними об'єктами вона буде більшою, а за іншими – меншою через різні строки надходження основних засобів.

Питання для самоконтролю:

1. Що представляють собою основні засоби в бухгалтерському обліку?
2. Яка класифікація застосовується в фінансовому обліку при використанні основних засобів на підприємстві?
3. Що таке амортизація основних засобів?
4. Які методи нарахування амортизації Ви знаєте?
5. Що таке нематеріальні активи?

Тести для самоконтролю:

1. До основних засобів відносять:
 - а) комп'ютер;
 - б) диван;
 - в) набір канцелярського приладдя;
 - г) службовий пес.
2. До підгрупи «Основні засоби» не відноситься:
 - а) будівлі та споруди;
 - б) машини і обладнання;
 - в) бібліотечні фонди;
 - г) капітальні витрати на покращення земель.
3. При класифікації основних засобів не виокремлюють підгрупу:
 - а) незавершені капітальні інвестиції;
 - б) капітальне будівництво;
 - в) інші необоротні матеріальні активи;
 - г) основні засоби.
4. До первісної вартості основних засобів не включається:
 - а) видатки на транспортування такого об'єкту до місця його використання;
 - б) зарплата водія, який доставляє об'єкт;
 - в) амортизація цього об'єкта;
 - г) матеріали і паливо на «обкатку» об'єкта.
5. При надходженні основного засобу не складають первинний документ:
 - а) акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів;
 - б) акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів;
 - в) акт на встановлення, запуск та монтаж будівельної машини;
 - г) інвентарна картка обліку основних засобів.
6. Найпоширеніший спосіб надходження основних засобів – це:
 - а) купівля;
 - б) покращення;

- в) виготовлення власними силами;
- г) безоплатне отримання.

8. При надходженні основних засобів від постачальника в бухгалтерському обліку буде здійснено запис:

- а) Дт рах. 10 – Кт рах. 152;
- б) Дт рах. 152 – Кт рах. 10;
- в) Дт рах. 152 – Кт рах. 631;
- г) Дт рах. 10 – Кт рах. 631.

9. Введення в експлуатацію основного засобу оформлюється:

- а) актом прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів;
- б) актом прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів;
- в) актом на установку, пуск та монтаж будівельної машини;
- г) інвентарною карткою обліку основних засобів.

10. При безоплатному отриманні основних засобів в бухгалтерському обліку буде зроблено бухгалтерську проводку:

- а) Дт рах. 10 – Кт рах. 15;
- б) Дт рах. 15 – Кт рах. 10;
- в) Дт рах. 15 – Кт рах. 631;
- г) Дт рах. 15 – Кт рах. 424.

11. Оборотні активи можуть стати основним засобом, якщо:

- а) проведено їх дообладнання;
- б) проведено їх модернізацію;
- в) проведено будь-яке їх покращення;
- г) змінився термін їх очікуваного використання.

12. Знос – це:

- а) втрата вартості основного засобу за одиницю часу;
- б) сума накопиченої амортизації з початку використання основного засобу;
- в) економічна користь, першочергово очікувана від вводу об'єкта в експлуатацію;
- г) збільшення первісної вартості основного засобу.

13. Знос буває:

- а) первинний та вторинний;
- б) синтетичний і аналітичний;
- в) фізичний і моральний;
- г) метафізичний та аморальний.

14. Покращенням основного засобу не є:

- а) поточний ремонт;
- б) дообладнання;
- в) модернізація;

г) модифікація.

15. Знос основного засобу (при будь-якому його вибуванні) списують записом:

а) Дт рах. 131 – Кт рах. 10;

б) Дт рах. 23 – Кт рах. 10;

в) Дт рах. 286 – Кт рах. 10;

г) Дт рах. 10 – Кт рах. 131.

16. При ліквідації основного засобу можуть мати місце:

а) тільки доходи;

б) тільки витрати;

в) й доходи, й витрати;

г) ні доходи, ні витрати.

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затв. ВРУ від 16.07.99 р. № 996 – XIV.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92.
3. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.
4. Волкова І.А. Фінансовий облік. Частина I / І.А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2011.
5. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2012. – 647 с.

РОЗДІЛ 7 ОБЛІК ЗАПАСІВ

7.1. Запаси, їх класифікація і оцінка

Склад запасів, їх оцінка та порядок відображення у фінансовій звітності визначено Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів (затв. наказом МФУ від 10.01.2007 р. № 2) та П(С)БО 9 «Запаси» (затв. наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246). Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Норми П(С)БО 9 не поширюються на:

- незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними;
- фінансові активи;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших П(С)БО.

Згідно П(С)БО 9 запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) 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/установою.

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних

процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, в установах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством/установою ще не визнано доходу;

- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством/установою з метою подальшого продажу;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством/установою з метою подальшого продажу;

- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства/установи за первісною вартістю.

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 (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, зомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-

заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць;

– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, придатному для використання у запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства/установи на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів).

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО 16 «Витрати».

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітнього періоду.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»);
- витрати на збут;

– загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу (див. п. 4.3).

7.2. Бухгалтерські рахунки з обліку виробничих запасів

Для обліку виробничих запасів Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено використання наступних рахунків: 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати».

Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 20 має такі субрахунки:

- 201 «Сировина й матеріали»;
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара й тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 206 «Матеріали, передані в переробку»;
- 207 «Запасні частини»;
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 209 «Інші матеріали».

На субрахунок 201 «Сировина й матеріали» відображаються наявність та рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні (забудовники облік будівельних

матеріалів і конструкцій ведуть на субрахунку 205 «Будівельні матеріали»). На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт. Допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображаються на субрахунку 201. Підприємства, що заготовляють сільськогосподарську продукцію для переробки, також відображають її вартість на цьому субрахунку.

На субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» відображаються наявність та рух покупних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби дерев'яні, залізобетонні, металеві, інші), що придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання. Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображаються на рахунку 28 «Товари».

Науково-дослідні та конструкторські організації придбані необхідні їм як комплектуючі вироби для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою спеціальне обладнання і інструменти, пристрої та інші прилади обліковують на субрахунку 202. Обладнання і прилади загального призначення на цьому субрахунку не обліковуються, а відображаються на рахунку 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» або на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» за видами предметів.

На субрахунку 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.

Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» – за ознакою обсягу використання на цьому підприємстві.

Якщо на підприємстві для технологічних та експлуатаційних потреб, вироблення енергії та опалення будівель створюються запаси газу (у газосховищах), то їх облік ведеться на субрахунку 203.

На субрахунку 204 «Тара й тарні матеріали» відображаються наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо).

Матеріали, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, барж, суден з метою забезпечення збереження відвантаженої продукції, не відносяться до тари і обліковуються на субрахунку 201 «Сировина й матеріали».

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» не враховується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, вільно розміщені верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади, виробничий інвентар та інше. Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у міру надходження їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.

Устаткування й будівельні матеріали, що передані підряднику для монтажу й виконання будівельних робіт, списується з субрахунку 205 на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» після підтвердження їх монтажу й використання.

На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки. Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунку 20.

На субрахунку 207 «Запасні частини» ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а

також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля та включені в його інвентарну вартість, обліковуються у складі основних засобів.

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведеться за групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що є в ремонті.

На субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

На субрахунку 209 «Інші матеріали» обліковуються відходи виробництва (обрубки, обрізка, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракунаної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо.

За дебетом рахунку 21 «Поточні біологічні активи» відображається надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракунаних з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, за

кредитом – вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо.

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» має такі субрахунки:

211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

На субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

На субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

На субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва».

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

За дебетом рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» відображаються за первісною вартістю придбані

(отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

З метою забезпечення збереження вказаних предметів в експлуатації підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні. При поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід».

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства.

Рахунок 25 «Напівфабрикати» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва.

Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічних процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування. Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії; сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості.

За дебетом рахунку 25 «Напівфабрикати» відображається надходження (створених) напівфабрикатів, за кредитом – вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу.

На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковуються на рахунку 23 «Виробництво».

Аналітичний облік ведеться за видами напівфабрикатів, визначеними, виходячи з потреб підприємства.

7.3. Облік наявності і руху виробничих запасів

7.3.1. Облік виробничих запасів

Для забезпечення документального відображення в бухгалтерському обліку наявності і руху виробничих запасів необхідно користуватися відповідними нормативними документами. Згідно з наказом Міністерства статистики України № 193 від 21.06.1996 р. «Про затвердження типових форм первинних типових документів з обліку сировини та матеріалів» та Методичних рекомендацій по бухгалтерському обліку запасів № 2 від 10 січня 2007 року, розділу 3 «Документальне оформлення операцій руху запасів» представлені типові форми відповідної облікової документації:

- М-1 «Журнал обліку вантажів, що надійшли»;
- М-2а «Акт списання бланків довіреностей»;
- М-3 «Журнал реєстрації довіреностей»;
- М-4 «Прибутковий ордер»;
- М-7 «Акт про приймання матеріалів»;
- М-8 «Лімітно-забірна картка»;
- М-9 «Лімітно-забірна картка»;
- М-10 «Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів»;
- М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»;
- М-12 «Картка № складського обліку матеріалів»;
- М-13 «Реєстр № приймання-здачі документів»;
- М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі»;
- М-15 «Акт про приймання устаткування»;
- М-15а «Акт приймання-передачі устаткування до монтажу»;
- М-16 «Матеріальний ярлик»;
- М-17 «Акт № про виявлені дефекти устаткування»;
- М-18 «Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу»;
- М-19 «Матеріальний звіт»;

Для забезпечення розрахунків за виробничі запаси (незалежно від факту заключного письмового договору або усної домовленості щодо поставки) від постачальника на адресу підприємства виставляється «Рахунок-фактура» (форма № 868). В рахунку-фактурі зазначається вся необхідна інформація, яка вказується платником у банківських платіжних документах: найменування постачальника і покупця; назви і коди обслуговуючих банків; номери розрахункових рахунків підприємств; найменування цінностей, за які буде

проведено оплату та сума як без, так із урахуванням ПДВ (за умови, якщо постачальник є платником такого податку).

Надходження рахунку-фактури від постачальника на підприємство здійснюється заздалегідь з метою отримання від покупця за передоплатою передбаченої суми або разом із надходженням матеріальних цінностей.

В залежності від умов заключного договору доставка придбаних виробничих запасів може забезпечуватися як силами постачальника, так і силами підприємства, яке купує матеріальні цінності.

З метою одержання від постачальника виробничих запасів по факту здійсненої передоплати або лише на підставі заключного договору представнику одержувача видають «Довіреність на одержання цінностей».

В Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (затв. наказом МФУ від 24.05.1995 р. № 88) визначено, що повноваження на здійснення господарської операції особи, яка в інтересах юрособи або фізособи – підприємця одержує основні засоби, запаси, нематеріальні активи, грошові документи, цінні папери та інші товарно-матеріальні цінності згідно з договором, підтверджуються відповідно до законодавства. Такі повноваження можуть бути підтверджені, зокрема, письмовим договором, довіреністю, актом органу юридичної особи тощо.

Сировина, матеріали, паливо, запчастини, інвентар, худоба, насіння, добрива, інструмент, товари, основні засоби та інші товарно-матеріальні цінності, а також нематеріальні активи, грошові документи і цінні папери відпускаються покупцям або передаються безплатно тільки за довіреністю одержувачів.

З 2009 р. довіреності не включено до переліку бланків суворого обліку, їх не обліковують на позабалансовому рахунку 08, а відображають на рахунку 20 «Виробничі запаси», як і інші бланки.

Довіреність підписується керівником та головним бухгалтером підприємства або їх заступниками та особами, які на те уповноважені керівником підприємства. У тих випадках, коли бухгалтерський облік ведеться централізованою бухгалтерією, довіреність на одержання цінностей підписується керівником підприємства та головним бухгалтером централізованої бухгалтерії або їх заступниками та особами, ними на те уповноваженими.

У тих випадках, коли бухгалтерський облік ведеться безпосередньо керівником (власником) підприємства, довіреність на одержання цінностей підписується керівником (власником) самостійно.

Керівником підприємства затверджується перелік посад, зайняття яких надає відповідним працівникам право підписувати довіреність на одержання цінностей, та призначається особа, що здійснює виписування та реєстрацію виданих, повернутих та використаних довіреностей.

При виписуванні довіреності перелік цінностей, які належить отримати по ній (графа «Найменування цінностей» у бланку довіреності), наводиться обов'язково із зазначенням назви і кількості цінностей для одержання, незалежно від того, чи є такі відомості у документах на відпуск (наряді, рахунку, договорі, замовленні, угоді тощо) цінностей. Незаповнені рядки довіреності прокреслюються.

До видачі довіреності особи інструктуються про порядок і терміни використання та звітування про використання довіреності або повернення невикористаної довіреності.

Забороняється видавати довіреності, які повністю або частково не заповнені, не мають зразків підпису осіб, на ім'я яких вони виписані.

Строк дії довіреності встановлюється в залежності від можливості одержання та вивозу відповідних цінностей за нарядом, рахунком, накладною або іншим документом, що їх замінює, на підставі якого видана довіреність, однак, не більше як на 10 днів.

Довіреність на одержання цінностей, розрахунки за які здійснюються у порядку планових платежів або доставка яких здійснюється централізовано-кільцевими перевезеннями, допускається видавати на календарний місяць.

Довіреність на одержання цінностей від постачальника за нарядом, рахунком, договором, замовленням, угодою або іншим документом, що їх замінює, видається довірений особі під розписку і реєструється в журналі реєстрації довіреностей.

При позбавленні довіреної особи права на одержання цінностей за виданою йому довіреністю, строк дії якої ще не минув, довіреність у такої особи вилучається. У разі анулювання довіреності, за якою отримуються цінності частинами або розрахунки за які здійснюються у порядку планових платежів чи доставка яких здійснюється централізовано-кільцевими перевезеннями, підприємство, що видало довіреність, негайно повідомляє постачальника про анулювання відповідної довіреності. З моменту отримання такого повідомлення відпуск цінностей за анульованою довіреністю припиняється. За відпуск цінностей за анульованими довіреностями відповідальність несе постачальник, а втрати від цього відшкодовуються у встановленому порядку.

Особа, якій видана довіреність, зобов'язана не пізніше наступного дня після кожного випадку доставки на підприємство одержаних за довіреністю цінностей, незалежно від того, одержані цінності за довіреністю повністю або частково, подати працівнику підприємства, який здійснює випускання та реєстрацію довіреностей, документ про одержання нею цінностей та їх здачу на склад (комору) або матеріально відповідальній особі.

Невикористані довіреності повинні бути повернуті працівнику підприємства, який здійснює випускання і реєстрацію довіреностей, не пізніше наступного дня після закінчення строку дії довіреності.

Про використання довіреності або повернення невикористаної довіреності у журналі реєстрації довіреностей робиться відмітка про номери документів (накладних, актів тощо) на одержані цінності або про дату повернення довіреності. Повернуті невикористані довіреності гасяться надписом «невикористана» і зберігаються протягом строку, встановленого для зберігання первинних документів.

Особам, які не відзвітували про використання довіреності або не повернули невикористану довіреність, строк дії якої закінчився, нова довіреність не видається.

Забороняється відпускати цінності у випадках:

- а) подання довіреності, виданої з порушенням встановленого порядку заповнення або з незаповненими реквізитами;
- б) подання довіреності, яка має виправлення і помарки, що не підтвержені підписами тих же осіб, які підписали довіреність;
- в) відсутності у довіреної особи вказаного у довіреності паспорта або іншого документа, що засвідчує довірену особу;
- г) закінчення строку дії довіреності;
- д) одержання повідомлення підприємства-одержувача цінностей про анулювання довіреності.

Після закінчення відпуску цінностей служби, що здійснювали їх відпуск, здають довіреність разом з документами на відпуск останньої партії цінностей працівникам, на яких покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку.

Відповідальність за дотримання постачальником встановленого порядку відпуску за довіреністю цінностей покладається на посадових осіб підприємства-постачальника, які мають право підписувати первинні документи на відпуск цінностей.

Відповідальність за своєчасне та повне оприбуткування одержаних за виданими довіреностями цінностей покладається на посадових осіб, яким надано право підписувати довіреності, а також

на особу, яку призначено для виписування і реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей.

Для отримання належних підприємству виробничих запасів у бухгалтерії постачальника, спираючись на дані із укладених договорів купівлі-продажу та інформації, вказаної у довіреності на одержання цінностей, здійснюється виписка накладних-вимог на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів або товарно-транспортних накладних (за умов транспортування вантажним автомобілем). Як у першому, так і у другому випадку один екземпляр накладної-вимоги або товарно-транспортної накладної, завіреної підписом одержувача, залишається у комірника підприємства-постачальника. Другий екземпляр вказаних документів, завірений підписом комірника підприємства-постачальника, передається одержувачу матеріальних цінностей.

Для обліку та контролю за надходженням та оприбуткуванням матеріальних цінностей на підприємстві застосовується «Журнал обліку вантажів, що надійшли» (форма №М-1).

Записи в журналі виконуються відділом постачання в міру надходження матеріальних цінностей на склад підприємства на основі товарно-транспортних документів, прибуткових ордерів, актів приймання матеріалів. У журналі також роблять відмітки про запитання, що пов'язані з розшуком вантажів, які не надійшли.

7.3.2. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

До **малоцінних та швидкозношуваних предметів** (МШП) належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

У цілому, малоцінні засоби праці поділяють на дві групи: одна їх частина належить до запасів (рахунок 22), а друга частина входить до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (рахунок 112).

На МШП, які відносяться до запасів, не нараховується знос, а вартість переданих в експлуатацію МШП виключається зі складу активів (списується з балансу у витрати) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів по місцях експлуатації та відповідальних особах протягом терміну фактичного використання цих предметів.

На виконання заходів по реалізації Державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики Міністерством

статистики України від 22.05.1996 р. було видано наказ № 145 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів», яким передбачено запровадження у практику обліку із 1.07.1996 р. наступних форм первинних облікових документів:

МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв»);

МШ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів»;

МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв»);

МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»;

МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні»;

МШ-6 «Особова картка № обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;

МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;

МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) у роздавальних кладових на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного оборотного (обмінного) фонду, застосовується «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)» (форма № МШ-1). Відомість складається у двох примірниках начальником цеху разом із начальником інструментального чи планового відділу при необхідності зміни норми постійного запасу інструментів (пристроїв). Один примірник відомості знаходиться в інструментальному відділі, другий – в цеху.

На підставі даних відомості вносяться зміни до картки складського обліку матеріалів (типова форма № М-12) інструментально-роздавальної кладової.

Видача із складу підприємства його працівникам та керівникам структурних підрозділів малоцінних швидкозношуваних предметів може здійснюватися на підставі документів «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» або «Лімітно-забірна картка».

Для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих під розписку робітнику чи бригадиру (для бригади) із роздавальної кладової цеху для тривалого користування, застосовується форма

№ МШ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Картка заповнюється в одному примірнику комірником на кожного робітника, що одержав ці предмети.

Для обліку інструментів (пристроїв), виданих робітнику із кладової цеху для короткострокового користування, застосовується інструментальна марка, яка при здачі інструментів комірнику, повертається робітникові.

На кожен інструментальну марку, в якій вказується номер інструментальної роздавальної кладової, номер цеху, табельний номер робітника, комірник видає тільки один інструмент.

Спеціалізованою формою документа, за допомогою якого здійснюється видача спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів працівникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами є «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв» (форма № МШ-7).

Відомість заповнюється в двох примірниках комірником цеху (відділу, дільниці) окремо на видачу і на повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів і оформляється відповідними підписами. Один примірник передається до бухгалтерії, другий залишається у комірника цеху (відділу, дільниці).

За цією формою ведеться облік прийнятих від робітників спецодягу, спецвзуття на прання, дезінфекцію, ремонт та на літне зберігання.

Для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування, за встановленими нормами застосовується також «Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів» (форма № МШ-6). Картка ведеться в одному примірнику і зберігається у комірника цеху (дільниці).

У випадку втрати взятих предметів спецодягу, спецвзуття або запобіжних засобів в особовій картці за формою № МШ-6 в рядку загубленого предмету в розділі «Повернено» робиться запис: «Акт вибуття № і дата».

Черговий спецодяг, спецвзуття та запобіжні засоби колективного використання, видані робітникам та службовцям тільки на час виконання тих робіт, на які вони передбачені, повинні знаходитися у коморах і видаватися під відповідальність майстрів та інших робітників, перелік яких затверджується керівником підприємства.

Черговий спецодяг, спецвзуття та запобіжні засоби записуються на окремі картки з поміткою «Чергова».

При комп'ютерній обробці даних з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів особова картка не ведеться.

Для обліку інструментів (пристроїв), переданих на заточування або ремонт, застосовується (форма № МШ-3) «Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)», яка використовується на тих підприємствах, де заточування та ремонт інструментів (пристроїв) проводиться у централізованому порядку. Замовлення виписується у двох примірниках комірником роздавальної складової. Один примірник залишається у комірника з розпискою виконавця, другий передається разом із інструментом до цеху виконання (заточувальну майстерню). Після заточування чи ремонту інструмента (пристрою) комірник робить відмітку у своєму примірнику.

Цей документ складається в одному примірнику майстром і начальником цеху (дільниці) на одного або декількох робітників.

При поломці, псуванні та втраті малоцінних та швидкозношуваних предметів з вини робітника акт складається у двох примірниках. Один примірник залишається в цеху (на дільниці), а другий направляється у розрахункову частину бухгалтерії для утримання у встановленому порядку з робітника вартості поломаного, зіпсованого чи втраченого предмета.

При пред'явленні робітником акту вибуття йому замість непридатного чи втраченого предмета видається придатний і записується до картки обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-2). Акти вибуття потім додаються до актів списання (форми № МШ-5 і МШ-8).

Для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік проводиться за методом обмінного (оборотного) фонду застосовується «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні» (форма № МШ-5), який складається в одному примірнику комісією цеху на підставі разових актів вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-4). Непридатний інструмент за актом здається до кладової для утилю. Акт візується начальником інструментального чи планового відділу і подається до центрального інструментального складу (ЦІС), який видає цеху інструменти (пристрої) того ж найменування, марки та розміру за актом без виписки вимог і лімітних карток. Після видачі складом інструментів (пристроїв) акт передається до бухгалтерії, де згідно з цим актом, проводиться списання інструментів (пристроїв) зі складу без відображення їх руху по роздавальних кладових цехів.

Виданий складом інструмент (пристрій) в порядку обміну за актами у картці обліку роздавальних кладових не відображається.

Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства.

Питання для самоконтролю:

1. Що означає термін «запаси підприємства»?
2. Що включається до складу запасів в бухгалтерському обліку?
3. Які субрахунки відкриваються до рахунку 20 «Виробничі запаси»? Навести призначення кожного субрахунку.
4. Що таке малоцінні та швидкозношувані предмети на підприємстві?
5. Які первинні документи призначення для відображення руху виробничих запасів на підприємстві?
6. Назвати типові первинні документи, що складаються для відображення надходження та витрачання МШП.

Тести для самоконтролю:

1. *До запасів не відноситься:*
 - а) бензин;
 - б) цегла;
 - в) диван;
 - г) запасні частини до легкового автомобілю.
2. *На рахунку 20 обліковуються:*
 - а) товари;
 - б) незавершене виробництво;
 - в) виробничі запаси;
 - г) готова продукція.
3. *Не є субрахунком до рахунку 20 «Виробничі запаси»:*
 - а) сировина та матеріали;
 - б) напівфабрикати;
 - в) готова продукція;
 - г) тара й тарні матеріали.
4. *Надходження запасів оформлюється документом:*
 - а) видаткова накладна;
 - б) податкова накладна;
 - в) договір постачання;
 - г) договір про надання послуг.
5. *Надходження запасів від постачальника буде відображено бухгалтерською кореспонденцією:*
 - а) Дт рах. 631 – Кт рах. 20;
 - б) Дт рах. 20 – Кт рах. 631;

в) Дт рах. 631 – Кт рах. 31;

г) Дт рах. 80 – Кт рах. 20.

6. В Україні до методів оцінки вибуття запасів не відносять:

а) метод ФІФО (за собівартістю перших за часом надходження запасів);

б) метод ЛІФО (за собівартістю останніх за часом надходження запасів);

в) метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

г) метод ціни продажу.

7. Списання запаси у виробництво буде відображено бухгалтерською кореспонденцією:

а) Дт рах. 20 – Кт рах. 23;

б) Дт рах. 20 – Кт рах. 631;

в) Дт рах. 23 – Кт рах. 20;

г) Дт рах. 80 – Кт рах. 20.

8. Запаси втратили свої якісні характеристики. Їх необхідно оцінювати за:

а) чистою вартістю реалізації запасів;

б) очікуваною ціною продажу запасів;

в) первісною вартістю запасів;

г) вартістю утилізації запасів.

9. Чиста вартість реалізації запасів відрізняється від очікуваної ціни їх продажу на:

а) очікувані витрати на виробництво та збут запасів;

б) не відрізняється;

в) суму ПДВ (у платника ПДВ);

г) суму прибутку від продажу запасів.

10. Запаси втратили свою початкову вартість. Це буде відображено бухгалтерською кореспонденцією:

а) Дт рах. 641 – Кт рах. 631;

б) Дт рах. 20 – Кт рах. 631;

в) Дт рах. 23 – Кт рах. 20;

г) Дт рах. 946 – Кт рах. 20.

Література:

1. Волкова І.А. Фінансовий облік. Частина І./ І.А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2011.
2. Завгородній В.П. Бухгалтерський учет в Україні (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.

3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затв. ВРУ від 16.07.99р. № 996 – XIV.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. Наказом МФУ від 20.10.1999г. № 246.
5. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2012. – 647 с.

РОЗДІЛ 8

ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

8.1. Нормативно-правове забезпечення порядку ведення касових операцій

Основним нормативно-правовим документом, який врегульовує питання обліку касових операцій, є затверджений Постановою Правління Національного банку України «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» № 637 від 15.12.2004 р.

Вимоги цього Положення поширюються на юридичних осіб (крім установ банків і підприємств поштового зв'язку) незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, їх відокремлені підрозділи, представництва іноземних організацій і фірм, які здійснюють підприємницьку діяльність, а також на зареєстрованих у встановленому порядку фізичних осіб, які є суб'єктами підприємницької діяльності без створення юридичної особи, які здійснюють операції з готівкою в національній валюті та є обов'язковими для виконання ними.

Це Положення не поширюється на розташованих на території України іноземні дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх філії, що користуються імунітетом і дипломатичними привілеями, а також представництва інших іноземних організацій і філій, які не здійснюють підприємницької діяльності.

Кожне підприємство для здійснення розрахунків готівкою повинно мати касу. Касою називається спеціально обладнане та ізольоване приміщення, або місце, призначене для приймання, видачі і тимчасового зберігання готівки. Керівники підприємств зобов'язані обладнати касу і забезпечити зберігання грошей у приміщенні каси, а також у разі доставки їх з установи банку і здавання в установу банку. Вони несуть у встановленому відповідним законодавством порядку відповідальність у тому разі, якщо з їх вини не були створені необхідні умови, що забезпечують схоронність коштів під час їх зберігання і транспортування.

Каси підприємств у разі потреби можуть бути застраховані страховою організацією.

Приміщення каси має бути ізольовано, а двері до каси під час здійснення операцій – замкнуті з внутрішнього боку. Доступ до приміщення каси особам, які не мають відношення до її роботи, забороняється.

Уся готівка на підприємствах зберігається, як правило, у вогнетривких металевих шафах, а в окремих випадках – у комбінованих і звичайних металевих шафах, що після закінчення роботи каси замикаються ключем і опечатуються сургучевою печаткою касира. Ключі від металевих шаф і печатки зберігаються у касирів, яким забороняється передавати стороннім особам або виготовляти невраховані дублікати.

Враховані дублікати ключів в опечатаних касирами пакетах, скриньках тощо зберігаються у керівників підприємств. Не рідше одного разу на квартал проводиться їх перевірка комісією. У разі виявлення втрати ключа керівник підприємства повідомляє про цей інцидент в органи внутрішніх справ і вживає заходів щодо негайної заміни замка металеві шафи. Зберігання в касі готівки та інших цінностей, що не належать цьому підприємству, забороняється.

Перед відкриттям приміщення каси і металевих шаф касир зобов'язаний оглянути схоронність замків, дверей, віконних ґрат і печаток, переконатися у справності охоронної сигналізації.

У разі пошкодження або зняття печатки, поломки замків, дверей або ґрат касир зобов'язаний негайно доповісти про це керівнику підприємства, який повідомляє про цю подію в органи внутрішніх справ і вживає заходів щодо охорони каси до прибуття працівників міліції.

У цьому разі керівник, головний бухгалтер або особи, які їх замінюють, а також касир підприємства після одержання дозволу органів внутрішніх справ проводять перевірку наявності коштів та інших цінностей, що зберігаються в касі. Ця перевірка має бути проведена до початку касових операцій. Про наслідки перевірки складається акт у чотирьох примірниках, який підписується всіма особами, що брали участь у перевірці. Перший примірник акта передається в органи внутрішніх справ, другий – надсилається до страхової компанії, третій – надсилається до вищестоящої організації (у разі її наявності), а четвертий – залишається на підприємстві.

Касир відповідно до чинного законодавства несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей.

Після видання наказу про призначення касира на роботу керівник підприємства зобов'язаний під розписку ознайомити його

з Порядком ведення касових операцій, після чого з касиром укладається «Договір про повну матеріальну відповідальність».

Касиру забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам.

На підприємствах, які мають одного касира, у разі потреби тимчасової його заміни, виконання обов'язків касира покладається на іншого працівника за письмовим наказом керівника підприємства. З цим працівником укладається договір, про повну матеріальну відповідальність, на час виконання ним обов'язків касира.

У разі раптового припинення касиром роботи (з причини хвороби тощо) цінності, що знаходяться у нього під звітом, одразу перераховуються іншим касиром, якому вони передаються, у присутності керівника і головного бухгалтера підприємства або у присутності комісії у складі осіб, призначених керівником підприємства. Про результати перерахування і передачі цінностей складається акт за підписами вказаних осіб.

На підприємствах, що мають багато підрозділів або обслуговуються централізованими бухгалтеріями, оплата праці, виплати допомог через тимчасову непрацездатність, стипендій і премій можуть проводитися за письмовим наказом керівника підприємства, іншими, крім касирів, особами, з якими укладається договір, і на яких поширюються всі права і обов'язки, встановлені для касирів зазначеним Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні. Видача і приймання коштів такими особами здійснюється в приміщеннях каси.

На підприємствах, де за штатним розписом не передбачена посада касира, обов'язки останнього можуть виконуватися бухгалтером чи іншими працівниками за письмовим розпорядженням керівника підприємства за умови укладання з ними договору про повну матеріальну відповідальність.

У разі зарахування на роботу і призначення на посади, пов'язані з веденням касових операцій, обслуговуванням засобів охоронно-пожежної сигналізації, збереженням і транспортуванням коштів або періодичному залученню працівників підприємств до вказаних вище робіт, керівникам підприємств треба враховувати, що на зазначені вище посади не бажано брати:

- осіб, які раніше притягалися до кримінальної відповідальності за навмисні злочини, у яких судимість не погашена або не знята у встановленому порядку; за вироком суду позбавлені права займатися вищезазначеними видами діяльності;

- осіб, які страждають на хронічні психічні захворювання;

- осіб, які перебувають на спеціальному медичному обліку з приводу алкогольної або наркотичної залежності.

При перевезенні готівки в національній валюті, що належить підприємствам, установам і організаціям усіх форм власності, від кас підприємств до установ банків та у зворотньому напрямку керівник такого підприємства, установи чи організації має забезпечувати касира охороною та транспортним засобом.

При транспортуванні значних грошових сум і цінностей та в інших випадках, охорона касирів здійснюється на договірній основі працівниками міліції та відділами охорони підрозділів Державної служби охорони при органах внутрішніх справ.

Під час транспортування коштів касиру, особам з його супроводу і водію транспортного засобу, якщо він надається керівником підприємства, не рекомендується:

- розголошувати маршрут руху і розмір суми коштів і цінностей, що перевозяться;

- впускати до салону транспортного засобу сторонніх осіб, які не мають дозволу керівника підприємства та (чи) підрозділу Державної служби охорони при органах внутрішніх справ;

- йти пішки, їхати попутним або громадським транспортом;

- відвідувати магазини, ринки і подібні місця;

- виконувати будь-які доручення, не пов'язані з транспортуванням коштів та відволікатися будь-яким іншим способом від доставки за призначенням грошей і цінностей.

Підприємства та індивідуальні підприємці, які мають поточні рахунки в банку, зобов'язані зберігати свої кошти в установах банків. Готівка, яку вони одержують з власних поточних рахунків (як з основного, так і додаткових) в установах банків у межах наявних на них коштів, має витратитися виключно на визначені в чеку цілі, що не суперечать чинному законодавству (у т.ч. нормативним актам НБУ).

Готівкові розрахунки підприємств та індивідуальних підприємців між собою, а також з громадянами можуть проводитись як за рахунок коштів, одержаних з каси банків, так і за рахунок виручки, а також інших касових надходжень.

Сума платежу готівкою одного підприємства (індивідуального підприємця) з іншим підприємством (індивідуальним підприємцем) не повинна перевищувати 10 тис. грн. протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами. При цьому кількість підприємств (індивідуальних підприємців), з якими проводяться розрахунки, протягом дня не обмежується. Платежі підприємства (індивідуального підприємця) іншому підприємству

(індивідуальному підприємцю) понад установлену граничну суму (10 тис. грн.) проводяться виключно в безготівковому порядку.

У разі здійснення підприємствами готівкових розрахунків з іншими підприємствами (підприємцями) понад установлену граничну суму, кошти у розмірі перевищення встановленої суми додаються до фактичних залишків готівки у касі на кінець дня, з подальшим порівнянням одержаної розрахункової суми із затвердженим лімітом каси.

Під час здійснення готівкових розрахунків підприємства (індивідуальні підприємці) – отримувачі готівкового платежу зобов'язані надати підприємствам (індивідуальним підприємцям) – платникам обліковий розрахунковий документ (податкову накладну, рахунок-фактуру, товарний чек, акт виконаних робіт), які б підтверджували здійснені платниками витрати готівки.

Розрахунки готівкою підприємств усіх форм власності, а також індивідуальних підприємців з громадянами мають проводитися з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів, касового чи товарного чека, квитанції, договору купівлі-продажу, актів закупівлі, виконання робіт (надання послуг) або інших документів, що засвідчують факт купівлі товару, виконання роботи, надання послуги.

Підприємства та індивідуальні підприємці, які здійснюють розрахунки зі споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг за готівку через належним чином зареєстровані електронні контрольно-касові апарати (ЕККА), повинні обов'язково видавати споживачеві касовий чек, а під час виходу з ладу ЕККА або на період тимчасового відключення електроенергії – товарний чек. Умови застосування ЕККА, порядок видачі споживачам касових і товарних чеків, відомості, які вони мають містити, контроль за проведенням вищевказаних розрахунків із споживачами регламентуються Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг».

Установлення ліміту каси проводиться підприємствами самостійно на підставі розрахунку установлення ліміту залишку готівки в касі та підписується головним (старшим) бухгалтером та керівником підприємства (або уповноваженою ним особою). До розрахунку приймається строк здавання підприємством готівкової виручки (готівки) для її зарахування на рахунок в банках, визначений відповідним договором банківського рахунку. Для кожного підприємства та його відокремленого підрозділу

складається окремий розрахунок встановлення ліміту залишку готівки в касі.

Установлений ліміт каси затверджується внутрішніми наказами (розпорядженнями) підприємства.

Підприємства, що розпочинають свою діяльність, на перші три місяці їх роботи ліміт каси встановлюють відповідно до прогнозних розрахунків. Установлений з урахуванням прогнозних розрахунків ліміт каси переглядається за фактичними показниками діяльності.

Кожне підприємство визначає ліміт каси з урахуванням режиму і специфіки його роботи, віддаленості від банку, обсягу касових оборотів (надходжень і видатків) за всіма рахунками, установлених строків здавання готівки, тривалості операційного часу банку, наявності домовленості підприємства з банком на інкасацію тощо:

- для підприємств, які розташовані в населених пунктах де є банки, та які мають строк здавання готівкової виручки (готівки) в банк щодня (у день її надходження до каси) або наступного дня від дня її надходження до каси (зважаючи на правила внутрішнього розпорядку, що не дають змогу забезпечити здавання готівки в день її надходження), – у розмірах, що потрібні для забезпечення їх роботи на початку робочого дня, але не більше розміру середньоденного надходження готівки до каси (за три будь-які місяці поспіль з останніх дванадцяти);

- для підприємств, що розташовані в населених пунктах, де немає банків і здають готівку не рідше ніж один раз на п'ять робочих днів – у розмірах, що залежать від установлених строків здавання готівкової виручки (готівки) та її суми, але не більше п'ятикратного розміру середньоденних надходжень готівки (за три будь-які місяці поспіль з останніх дванадцяти);

- для підприємств, ліміти каси яким установлюються згідно з фактичними витратами готівки (крім виплат, пов'язаних з оплатою праці, стипендій, пенсій, дивідендів), – не більше розміру середньоденної видачі готівки (за три будь-які місяці поспіль з останніх дванадцяти).

Підприємства, у яких відповідний середньоденний показник, обчислений на підставі касових оборотів дорівнює нулю або не більше десяти неоподаткованих мінімумів доходів громадян, можуть встановлювати ліміт каси в розмірі, що перевищує обчислений середньоденний показник, але не більше десяти неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Якщо підприємством ліміт каси не встановлено (незалежно від причин такого не встановлення), те ліміт такої каси вважається нульовим. У цьому разі вся готівка, що перебуває в його касі на

кінець робочого дня і не здана підприємством відповідно до вимог Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, вважається понадлімітною.

Якщо ліміт каси встановлений з перевищенням граничних розмірів, то він вважається встановленим на рівні зазначених граничних розмірів. У цьому разі сума зазначених перевищень вважається понадлімітною.

Установлений ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки) можуть переглядатися у зв'язку із змінами законодавства України або за наявності відповідних факторів об'єктивного характеру (зміни в надходженнях/видатках готівки, внутрішнього трудового розпорядку/графіків змінності тощо).

Видача готівки під звіт проводиться з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами.

Особи, які одержали готівку під звіт (у т.ч. на відрядження у межах України), зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства або централізованої бухгалтерії звіт про витрачені суми. Готівка, що видана під звіт, але з якихось причин не витрачена (частково або в повній сумі), має бути повернена до каси підприємства одночасно з авансовим звітом не пізніше наступного робочого дня після видачі її під звіт (за відрядженням – не пізніше 3 робочих днів після повернення з відрядження, на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини – не пізніше 10 робочих днів з дня видачі її під звіт). Якщо з каси підприємства його працівнику одночасно видано готівку на відрядження та кошти під звіт для вирішення у цьому відрядженні виробничих чи господарських питань (у тому числі і для закупівлі сільськогосподарської продукції та заготівлі вторинної сировини чи вторсировини), то підзвітна особа незалежно від строку відрядження протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження повинна подати до бухгалтерії підприємства одночасно звіт про суму, що була їй видана для вирішення виробничих (господарських) питань, та авансовий звіт про витрачені кошти безпосередньо на відрядження.

За перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки та за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів, за витрачання готівки з виручки на виплати, пов'язані з оплатою праці за наявності податкової заборгованості, а також у разі витрачання підприємствами та індивідуальними підприємцями одержаних в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням та

неотримання ними при здійсненні готівкового платежу від їх отримувача платіжного документа до них застосовуються фінансові санкції згідно з чинним законодавством.

При прийманні грошових білетів і монет до каси касири підприємств зобов'язані керуватися постановою Правління НБУ від 23.19.2013 р. № 422 «Про затвердження Правил визначення платіжних ознак та обміну банкнот, розмінних та обігових монет національної валюти України».

З метою подальшого удосконалення організації готівкового обігу, зміцнення касової дисципліни, підвищення ефективності контролю за додержанням суб'єктами господарської діяльності встановленого порядку ведення операцій з готівкою у національній валюті, посилення відповідальності за додержання ними норм з регулювання обігу готівки та виконання своїх зобов'язань перед бюджетами і державними цільовими фондами від 12.06.1995 р. № 436/95 було прийнято Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки». Ним передбачено, що у разі порушення юридичними особами всіх форм власності, фізичними особами – громадянами України, іноземними громадянами та особами без громадянства, які є суб'єктами підприємницької діяльності, а також постійними представництвами нерезидентів, через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність, норм з регулювання обігу готівки у національній валюті, що встановлюються НБУ, до них застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу:

- за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах – у двократному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день;

- за неоприбуткування (неповне та/або несвоєчасне) оприбуткування у касах готівки – у п'ятикратному розмірі неоприбуткованої суми;

- за витрачання готівки з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших касових надходжень (крім коштів, отриманих із кас установ банків) на виплати, що пов'язані з оплатою праці (за винятком екстрених (невідкладних) обставин – соціальних виплат громадянам на поховання, допомоги при народженні дитини, самотнім та багатодітним матерям, на лікування в разі хвороби, компенсацій особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи), за наявності податкової заборгованості – в розмірі здійснених виплат;

- за перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівкових коштів під звіт без

повного звітування щодо раніше виданих коштів – у розмірі 25% виданих під звіт сум;

- за проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордера, іншого письмового документа), який би підтверджував сплату покупцем готівкових коштів, – у розмірі сплачених коштів;

- за використання одержаних в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням – у розмірі витраченої готівки.

Правила організації контролю за додержанням норм з регулювання обігу готівки встановлюються Національним банком України за погодженням з Державною фіскальною службою України.

Передбачені вищесказані штрафи в повному обсязі стягуються до державного бюджету в порядку, встановленому законодавством.

8.2. Облік касових операцій

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства використовують рахунок 30 «Готівка». За дебетом рахунку 30 «Готівка» відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом – виплата грошових коштів із каси підприємства.

Рахунок 30 «Готівка» має такі субрахунки: 301 »Готівка в національній валюті» та 302 »Готівка в іноземній валюті».

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валют тощо) відкриваються субрахунки «Операційна готівка в національній валюті» та «Операційна готівка в іноземній валюті».

В Положенні про ведення касових операцій у національній валюті в Україні зазначено, що касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, документами за операціями із застосуванням електронних платіжних засобів, іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівкових коштів.

Приймання готівки касами підприємств проводиться за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, ним уповноваженою. Про приймання грошей видається квитанція за підписами головного бухгалтера і касира, завірена штампом касира або відбитком касового апарата. На

вимогу платника на квитанції поряд із штампом проставляється також і печатка підприємства.

Видача готівки з кас підприємств проводиться за видатковими касовими ордерами або за належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями. Документи на видачу грошей мають бути підписані керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими. До видаткових ордерів можуть долучатися заявки на видачу грошей, рахунки тощо.

У разі, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявках, рахунках і таке інше є дозвільний надпис керівника підприємства, підпис керівника на видаткових касових ордерах не обов'язковий.

У разі видачі окремій особі грошей за видатковим документом, касир вимагає пред'явлення документа, що засвідчує особу одержувача, перевіряє його найменування і номер, ким і коли він виданий. Якщо видатковий документ складений на видачу грошей кільком особам, то одержувачі також пред'являють зазначені документи, які засвідчують їх особу, і розписуються у відповідній графі платіжних документів.

Розписка в одержанні грошей може бути зроблена тільки власноручно у темному кольорі чорнилом або пастою кулькових ручок із зазначенням одержаної суми (гривень – літерами, копійок – цифрами). У разі одержання грошей за відомістю сума літерами не вказується, а лише цифрами.

Видача грошей особам, яких немає в списковому складі підприємства, проводиться за видатковими касовими ордерами, що виписуються окремо на кожную особу, або за окремою відомістю на підставі укладених договорів.

Видача грошей особам, що залучаються на сільськогосподарські і вантажно-розвантажувальні роботи, а також для подолання наслідків стихійного лиха, може проводитися за відомістю. Відомості складаються окремо за кожною організацією, працівники якої були направлені на вказані роботи, і засвідчуються (крім підпису керівника і головного бухгалтера підприємства – організатора робіт) підписом уповноваженого відповідної організації.

Видачу грошей касир проводить тільки особі, вказаній у видатковому документі. Якщо видача грошей проводиться за дорученням, оформленим в установленому порядку, в тексті ордера після прізвища, імені та по батькові одержувача грошей бухгалтерією вказується прізвище, ім'я та по батькові особи, якій доручено одержання грошей. Якщо видача грошей проводиться за відомістю, перед розпискою в одержанні грошей касир робить

надпис: «За дорученням». Доручення залишається у касира і долучається до видаткового касового ордера або відомості.

У разі видачі грошей особі, що не має змоги через хворобу або з інших поважних причин підписатися особисто, за її письмовим дорученням за неї може підписатися інша особа, але тільки не працівник бухгалтерії або каси цього підприємства. На видатковому касовому ордері вказується найменування, номер, дата і місце видачі документа, що засвідчує особу фактичного одержувача грошей і особу, яка розписалася за отримання грошей. Оплата праці, виплата допомог через тимчасову непрацездатність, стипендій і премій провадиться касиром за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями без складання видаткового касового ордера на кожного отримувача.

На титульній сторінці платіжної (розрахунково-платіжної) відомості робиться дозвільний надпис про видачу грошей за підписами керівника і головного бухгалтера підприємства або осіб, ними уповноважених, із зазначенням строків видачі грошей і суми літерами.

В аналогічному порядку можуть оформлятися і разові видачі грошей на оплату праці (у разі відпустки, хвороби і таке інше), а також видача депонованих сум і грошей під звіт на витрати, пов'язані зі службовими відрядженнями, кільком особам.

Разові видачі грошей на оплату праці окремим особам провадяться, як правило, за видатковими касовими ордерами.

Після закінчення встановлених строків оплати праці, виплати допомог через тимчасову непрацездатність, стипендій і премій касир повинен:

а) у платіжній відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено оплату праці, виплату допомоги через тимчасову непрацездатність, стипендій або премій, поставити штамп або зробити відмітку від руки: «Депоновано»;

б) скласти реєстр депонованих сум;

в) у кінці відомості зробити надпис про фактично виплачену суму і недоодержану суму виплат, які підлягають депонуванню, звірити ці суми із загальним підсумком за платіжною відомістю і засвідчити надпис своїм підписом. Якщо гроші видавалися не касиром, а іншою особою, то на відомості додатково робиться надпис: «Готівку і за відомістю видавав підпис»;

г) записати в касову книгу фактично виплачену суму за видатковою відомістю.

Бухгалтерія робить перевірку зазначок, зроблених касирами у платіжних відомостях, і підрахунок виданих і депонованих за ними

сум. Депоновані суми підлягають здаванню до установи банку і на ці суми складається один загальний видатковий касовий ордер.

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові документи мають бути заповнені бухгалтерією тільки чорнилом темного кольору, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів та іншими способами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання документів.

У прибуткових і видаткових касових ордерах зазначається підстава для їх складання і перелічуються додані до них документи. Видача прибуткових касових ордерів і видаткових документів на руки особам, що вносять або одержують гроші, забороняється. Приймання і видача грошей за касовими ордерами може проводитися тільки в день їх складання.

Під час одержання прибуткових касових ордерів або видаткових документів касир зобов'язаний перевірити:

а) наявність і справжність на документах підпису головного бухгалтера, а на видатковому документі – дозвільного підпису керівника підприємства або осіб, ним уповноважених;

б) правильність оформлення документів, наявність усіх реквізитів;

в) наявність перелічених у документах додатків.

У разі недотримання хоча б однієї з перелічених вимог касир повертає документи до бухгалтерії для належного оформлення. Прибуткові касові ордери або видаткові документи одразу ж після одержання або видачі за ними грошей підписуються касиром, а долучені до них документи погашаються штампом або надписом «Оплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік).

Прибуткові касові ордери або видаткові документи до передачі у касу реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей на виплату заробітної плати, реєструються після її видачі.

Касові документи, після складання звіту касира та його обробки в бухгалтерії, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються переплітаються в окремі папки та зберігаються протягом 36 місяців після закінчення календарного року матеріально відповідальною особою, на яку покладено обов'язок зберігання документів, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні, які передаються під охорону.

Винесення з приміщення, що охороняється, касових документів дозволяється лише в окремих випадках і тільки за письмовим

дозволом керівника або головного бухгалтера підприємства. До кінця робочого дня документи мають бути обов'язково повернені. Довідки за касовими документами видаються відповідним органам за їх вимогами у випадках, передбачених чинним законодавством, що підписані керівником і головним бухгалтером.

Касові документи можуть бути вилучені з підприємства за постановою слідчих, судових органів, прокуратури, арбітражного суду, рішенням державної фінансової інспекції і державної фіскальної служби.

На місце вилученого справжнього документа підшиваються завірена МВО копія вилученого документа, все листування про вилучення документа, протокол вилучення, розписка особи, яка одержала справжній документ або поштова квитанція про надсилання документа тощо.

У разі, якщо вилученню підлягають одночасно кілька касових документів з різними датами одного календарного року, на місце одного з вилучених документів долучається його копія, вимога на вилучення (протокол вилучення і таке інше), а замість останніх – тільки копії з відмітками про місцезнаходження вимоги.

Усі надходження і видачі готівки в національній валюті підприємства враховують у касовій книзі.

Кожне підприємство, що має касу, веде одну касову книгу, аркуші якої мають бути пронумеровані, прошнуровані і опечатані сургучною або мастичною печаткою. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера цього підприємства.

Відокремлені підрозділи підприємств, страхові агенти, брокери, розповсюджувачі лотерей, які здійснюють готівкові розрахунки із застосуванням РРО або РК, але не проводять операцій з приймання (видачі) готівки за касовими ордерами, а також підприємці касової книги не ведуть.

Виправлення в касовій книзі, як правило, не допускаються. Зроблені виправлення завіряються підписами касира, а також головного бухгалтера підприємства або особи, що його замішує.

Записи в касову книгу проводяться касиром відразу після одержання або видачі грошей за кожним прибутковим касовим ордером і видатковим документом. Щодня в кінці робочого дня касир підбиває підсумки операцій за день, виводить залишок грошей у касі на наступне число і передає до бухгалтерії як звіт касира другий відривний аркуш (копію записів у касовій книзі за день) з прибутковими касовими ордерами і видатковими документами під розписку в касовій книзі.

Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера підприємства.

Підприємства за умови забезпечення належного зберігання касових документів можуть вести касову книгу в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться касова книга, має забезпечувати візуальне відображення і роздрукування кожної з двох частин аркуша касової книги («Вкладний аркуш касової книги» та «Звіт касира»), які за формою і змістом мають відтворювати форму та зміст касової книги в паперовій формі.

Видача грошей з каси, не підтверджена розпискою одержувача у видатковому документі, на вмотивування залишку готівки в касі не приймається. Ця сума вважається нестачею і стягується з касира. Готівка, не виправдана прибутковими касовими ордерами, вважається надлишком каси і зараховується в дохід підприємства.

При наявності на підприємстві кількох касирів, старший касир перед початком робочого дня видає іншим касирам авансом необхідну для видаткових операцій суму готівки під розписку в книзі обліку прийнятих і виданих касиром грошей. Касири в кінці робочого дня зобов'язані скласти звіт перед старшим касиром в одержанні авансу і грошей, прийнятих за прибутковими документами, і здати залишок готівки і касові документи за проведеними операціями старшому касиру під розписку в книзі обліку прийнятих і виданих касиром грошей, типову форму.

За аванси, одержані для оплати праці і виплати стипендій, касир зобов'язаний скласти звіт в строк, вказаний у платіжній відомості для їх виплати. До закінчення цього строку касири зобов'язані щоденно здавати в касу залишки готівки, не виданої за платіжними відомостями. Ці гроші здаються в опечатаних касирами сумках, пакетах тощо старшому касиру під розписку з зазначенням оголошеної суми.

За наявності на підприємстві тільки одного касира, облік прийнятих і виданих грошей ведеться цим касиром.

Відповідно до Закону України «Про застосування електронних контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг при розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» № 265/95-ВР від 06.07.1995 р. (із змінами та доповненнями) передбачено, що застосування електронних контрольно-касових апаратів та комп'ютерних систем є обов'язковим для підприємств, установ і організацій усіх форм власності, а також фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють розрахунки із споживачами у сфері

торгівлі громадського харчування та послуг за готівку та виконують купівлю-продаж готівкової іноземної валюти.

8.3. Інвентаризація каси

При інвентаризації каси на підприємствах, організаціях та установах треба керуватися Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні (затв. постановою Правління НБУ від 15.12.2004 р. № 637).

У строки, встановлені керівником підприємства, але не рідше одного разу на квартал, на кожному підприємстві проводиться інвентаризація каси з покупюрним перерахуванням усіх грошей і перевіркою інших цінностей, що знаходяться в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку по касовій книзі. Для проведення інвентаризації каси наказом керівника підприємства призначається комісія, яка складає акт. У разі виявлення в процесі інвентаризації нестачі або лишку цінностей в касі в акті вказується сума нестачі або лишку і обставини їх виникнення.

На зворотній стороні акта у випадку лишків або нестач робиться пояснення даної розбіжності і завіряється підписом МВО. Нижче зазначається рішення керівництва щодо висновків проведеної інвентаризації.

Акт складається у двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою.

Один примірник акта передається до бухгалтерії підприємства (організації), інший – залишається у матеріально відповідальної особи.

У разі зміни МВО акт складається у 3-х примірниках (для МВО, яка здала цінності, МВО, яка прийняла цінності, і бухгалтерії).

Засновники підприємств, вищестоящі організації (у разі їх наявності), а також аудитори (аудиторські фірми) відповідно до укладених угод під час проведення документальних ревізій на всіх підвідомчих підприємствах в обов'язковому порядку проводять ревізію каси і перевіряють дотримання касової дисципліни. Під час проведення ревізій особлива увага має приділятися питанню забезпечення схоронності грошей і цінностей.

У господарських товариствах, де це передбачено їх статутом, такі ревізії проводяться ревізійними комісіями.

Особи, звинувачені в порушенні касової дисципліни, притягуються до відповідальності у встановленому чинним законодавством порядку.

8.4. Порядок відкриття і закриття рахунків в установах банків

З метою забезпечення зберігання грошових коштів, а також здійснення банківських розрахунків як із юридичними, так і фізичними особами, підприємства відкривають рахунки в установах банків. Основними нормативно-правовими документами, які врегульовують дане питання є Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 р. № 2121-III, а також нормативний акт НБУ «Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах» від 12.11.2003 р. № 492.

Інструкція регулює правовідносини, що виникають під час відкриття банками, їх відокремленими підрозділами, які здійснюють банківську діяльність від імені банку, та філіями іноземних банків в Україні поточних і вкладних (депозитних) рахунків у національній та іноземних валютах суб'єктам господарювання, фізичним особам, іноземним представництвам, нерезидентам-інвесторам, ініціативній групі з проведення всеукраїнського референдуму.

Рахунки для зберігання грошових коштів і здійснення усіх видів банківських операцій відкриваються у будь-яких банках України за вибором клієнта і за згодою цих банків.

Поточні рахунки відкриваються підприємствам усіх видів та форм власності, їх відокремленим підрозділам, а також фізичним особам – суб'єктам підприємницької діяльності для зберігання грошових коштів та здійснення усіх видів операцій за цими рахунками відповідно до чинного законодавства України.

Для відкриття поточних рахунків підприємства подають установам банків такі документи:

а) заяву на відкриття поточного рахунку встановленого зразка. Заяву підписує керівник юридичної особи або інша уповноважена на це особа;

б) копії належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту/засновницького договору/установчого акта/положення). Юридичні особи публічного права, які діють на підставі законів, установчий документ не подають. Юридична особа, яка створена та/або діє на підставі модельного статуту, затвердженого Кабінетом Міністрів України, подає копію рішення про її створення або про провадження діяльності на підставі модельного статуту, підписаного усіма засновниками;

в) копії виписки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, що містить відомості про юридичну особу;

г) картки із зразками підписів і відбитка печатки.

Під час відкриття поточного рахунку для формування (статутного або складеного капіталу, пайового або неподільного фонду) суб'єкта господарювання – юридичної особи (крім банків) подаються:

1) заява про відкриття поточного рахунку, підписана особою, уповноваженою на відкриття рахунку засновниками (учасниками) новостворюваної юридичної особи;

2) один примірник оригіналу установчого документа або його копія, засвідчена нотаріально. У разі відкриття рахунку для формування (статутного капіталу) акціонерного товариства замість установчого документа подається договір/рішення про створення акціонерного товариства або його копія, засвідчена нотаріально;

3) рішення засновників (учасників) про визначення особи, якій надається право відкриття та розпорядження рахунком новостворюваної юридичної особи, що оформляється у формі довіреності, посвідченої нотаріально (якщо хоча б одним із засновників (учасників) є фізична особа). Замість оригіналу довіреності до банку може бути подана її копія, засвідчена нотаріально;

4) картка із зразками підписів і відбитка печатки, у якій наводиться зразок підпису особи, якій засновниками (учасниками) надано право розпорядчого підпису. Картка приймається без відбитка печатки та засвідчується підписом уповноваженого працівника банку.

У разі відкриття поточного рахунку для формування (статутного або складеного капіталу) господарського товариства, засновником (учасником) якого є одна особа, подаються:

1) заява про відкриття поточного рахунку. Інформація про те, що рахунок відкривається для формування (статутного або складеного капіталу) господарського товариства, засновником (учасником) якого є одна особа, зазначається в рядку «Додаткова інформація» заяви про відкриття поточного рахунку;

2) один примірник оригіналу установчого документа або його копія, засвідчена нотаріально;

3) картка із зразками підписів і відбитка печатки. Картка приймається без відбитка печатки та засвідчується підписом уповноваженого працівника банку;

4) довіреність або копія довіреності на ім'я особи, яка має право відкриття та розпорядження рахунком, засвідчена нотаріально. Якщо рахунок відкривається особисто засновником (учасником), то цей документ не вимагається.

На цей рахунок зараховуються кошти засновників (учасників) для формування статутного або складеного капіталу, пайового або неподільного фонду новостворюваної юридичної особи до її державної реєстрації як юридичної особи. Цей рахунок починає функціонувати як поточний тільки після одержання банком документів та отримання банком повідомлення-відповіді або корінця повідомлення про взяття рахунку на облік органом державної фіскальної служби за місцезнаходженням суб'єкта господарювання – юридичної особи. У разі відмови в державній реєстрації суб'єкта господарювання – юридичної особи кошти повертаються засновникам (учасникам), а рахунок закривається на підставі письмового звернення із зазначенням підстав закриття рахунку, підписаного особою, уповноваженою засновниками (учасниками) новостворюваної юридичної особи на закриття рахунку. Якщо засновником (учасником) суб'єкта господарювання є одна особа, то письмове звернення із зазначенням підстав закриття рахунку підписується цією особою або уповноваженою нею особою.

Під час реорганізації підприємства (злиття, приєднання, поділу, перетворення), а також у разі проведення перереєстрації суб'єкта підприємницької діяльності, викликаній зміною його назви, організаційно-правової форми, форми власності, рахунок закривається.

Поточні рахунки закриваються в установах банку:

а) на підставі заяви власника рахунку;

б) на підставі рішення відповідного органу, на який згідно із законом покладено функції щодо припинення юридичної особи або припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця (за заявою ліквідатора, голови або члена ліквідаційної комісії, управителя майна тощо);

в) у разі смерті власника рахунку фізичної особи-підприємця – за зверненням третьої особи, зокрема спадкоємця;

г) на інших підставах, передбачених законодавством України або договором між банком і клієнтом.

За наявності коштів на рахунку банк здійснює завершальні операції за рахунком (з виконання платіжних вимог на примусове списання (стягнення) коштів, виплати коштів готівкою, перерахування залишку коштів на підставі платіжного доручення на інший рахунок підприємства, зазначений у заяві тощо). При цьому

датою закриття рахунку вважається наступний після проведення останньої операції за цим рахунком день.

Якщо на рахунку власника немає залишку коштів, а заява подана в операційний час банку, то датою закриття рахунку є день отримання банком цієї заяви.

У день закриття рахунку банк зобов'язаний видати клієнту довідку про закриття рахунку. Справа з юридичного оформлення рахунку залишається в установі банку.

Операції на рахунках в установах банків можуть бути тимчасово припинені на підставі рішення державної фіскальної служби, судових, правоохоронних та інших органів, якщо це передбачено законодавчими актами України. У разі тимчасового припинення операцій на рахунках такі рахунки не закриваються до отримання повідомлення відповідного органу про відміну рішень про припинення операцій на рахунках.

У разі закриття поточного або депозитного рахунку суб'єкта підприємницької діяльності установа банку протягом трьох робочих днів повідомляє про це податковий орган. Повідомлення про закриття рахунку надсилається електронною поштою НБУ з використанням засобів захисту інформації НБУ.

8.5. Облік операцій на поточному рахунку

Для обліку наявності та руху грошових коштів на поточному рахунку, що знаходиться у банку і можуть бути використані для поточних операцій призначено рахунок 31 «Рахунки в банках», який має такі субрахунки:

- 311 »Поточні рахунки в національній валюті»;
- 312 »Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;
- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

За дебетом субрахунків відображається надходження грошових коштів, за кредитом – їх використання.

Для здійснення операцій на поточному рахунку підприємством до уповноваженого банку подаються оформлені належним чином відповідні первинні документи. Здійснення такого роду операцій вимагає від бухгалтера, в свою чергу, не лише знання за допомогою якого документа можна здійснити ту чи іншу операцію, а також вміння їх правильно заповнювати і опрацьовувати.

Виходячи з цього, документи, за допомогою яких проводяться операції на поточному рахунку у банку, можна поділити на три групи:

1) документи, за допомогою яких суб'єкт господарювання забезпечує взаємозв'язок між поточним рахунком і касою підприємства (заява на отримання чекових книжок, грошова чекова книжка, об'ява про внесення готівки);

2) документи, за допомогою яких суб'єкт господарювання здійснює розрахунки із іншими суб'єктами господарювання в обох напрямках (платіжне доручення, платіжна вимога-доручення);

3) документи, за допомогою яких здійснюється списання сум недоїмок до бюджету за податками і які стягуються у безспірному порядку (платіжна вимога, інкасове доручення-розпорядження).

Враховуючи поділ документів на три групи, розглянемо спочатку документи, за допомогою яких суб'єкт господарювання забезпечує взаємозв'язок між поточним рахунком у банку і касою підприємства.

Для отримання належних готівкових коштів із банку у касу підприємства використовують чек грошової чекової книжки. В свою чергу, для отримання як грошової, так і розрахункової чекової книжки до установи банку подається «Заява на отримання чекових книжок».

Заява на отримання чекових книжок може бути оформлена як рукописно, так із використанням комп'ютерних засобів. Для надання юридичної сили на заяві ставляться підписи керівника і головного бухгалтера, а також печатка підприємства, чим засвідчується прізвище і підпис особи, яку направляють для виконання даної операції до банку.

На всіх чеках, які входять до чекової книжки (грошової або розрахункової) установою банку проставляється відповідна нумерація і назва того підприємства, якому вона видається.

Отримуючи зазначені чекові книжки, касир підприємства власноручно підписується на поданій ним до банку заяві, чим засвідчує належність йому затвердженого на підприємстві підпису на отримання чекових книжок.

По грошовій чековій книжці встановлення різного роду грошового ліміту не передбачено, оскільки вона використовується лише з метою отримання підприємством готівки з банку до каси підприємства.

Для отримання готівки з банку до каси підприємства головний бухгалтер оформляє вручну чек грошової чекової книжки, який касиром передається до банку.

Отриманні гроші оприбутковуються у касі прибутковим касовим ордером, в якому зазначають, що підставою для здійснення надходжень до каси став чек №. По факту закінчення чеків грошової чекової книжки до банку подається нова заява на одержання чекових книжок, до якої додаються корінці попередньої.

Зауважимо, що на об'яві про внесення готівки:

- підписи керівника, головного бухгалтера і печатка підприємства не ставляться;

- касир підприємства підписується лише один раз на першій (верхній) частині об'яви про внесення готівки;

- нумерацію об'яви про внесення готівки (номери об'яви, квитанції і ордера) проставляють всі під одним номером у банку по факту надходження, незважаючи на те, що сама об'ява є вихідним документом з підприємства.

Відразу після здачі грошей у банк касиру підприємства видається на руки середня частина об'яви про внесення готівки (квитанція), яка містить відмітки банку про зарахування внесених коштів на поточний рахунок.

Представлення на підприємстві квитанції від об'яви про внесення готівки є безпосереднім свідченням здачі грошей до банку, на підставі чого у бухгалтерії оформляється видатковий касовий ордер, в якому зазначають, що підставою для здійснення операції стала квитанція №.

Документи, за допомогою яких підприємство здійснює розрахунки з іншими суб'єктами підприємницької діяльності (або за допомогою яких суб'єкти підприємницької діяльності здійснюють розрахунки з підприємством), є «Платіжне доручення» та «Платіжна вимога-доручення».

Платіжне доручення – документ, який представляє собою письмово оформлене доручення клієнта банку, що його обслуговує, на перерахування визначеної суми коштів зі свого рахунку.

Попередня оплата здійснюється підприємствами у разі, якщо це обумовлено в договорі. У дорученні в рядку «Призначення платежу» робиться такий запис: «Попередня оплата за (назва товару, виконаних робіт та наданих послуг за №(назва документа) від «_» 20_ року згідно з договором від №.»

При рівномірних і постійних поставках товарів та наданні послуг розрахунки між постачальниками і покупцями можуть здійснюватися дорученнями, періодичним перерахуванням коштів у строки і в розмірах, обумовлених в договорах.

У двосторонньому договорі передбачаються розмір та строки перерахування коштів, періодичність звірення розрахунків і порядок проведення кінцевого розрахунку покупцем.

Останній платіж за договором, як правило, має враховувати взаємну заборгованість між постачальником і покупцем.

Платіжна вимога-доручення – це комбінований розрахунковий документ, який складається з двох частин: 1) верхня – вимога постачальника (одержувача коштів) безпосередньо до покупця (платника) сплатити вартість поставленої йому за договором продукції (виконаних робіт, наданих послуг); 2) нижня – доручення платника своєму банку перерахувати з його рахунку суму, яка проставлена у рядку «сума до оплати літерами».

Вимога-доручення заповнюється одержувачем коштів і надсилається безпосередньо платнику. Номер платіжної вимоги-доручення проставляється одержувачем коштів, а інформація із документа знаходить відображення у журналі реєстрації платіжних вимог-доручень або фіксується автоматично на ЕОМ.

Доставку вимог-доручень до платника може здійснювати банк одержувача через банк платника. З метою гарантованої прискореної доставки платникам вимог-доручень рекомендується передавати їх у комплекті з розрахунковими та відвантажувальними документами за поставлену згідно з договором (угодою) продукцію (виконані роботи, надані послуги тощо).

У разі згоди оплатити вимогу-доручення платник заповнює нижню частину цього документа (ставить лише печатку та підписи) і здає в банк, що його обслуговує.

Платіжні вимоги-доручення приймаються банками протягом двадцяти календарних днів з дня виписки. День заповнення платіжної вимоги-доручення не враховується.

Вимога-доручення подається в установу банку у двох примірниках. Перший примірник має бути оформлений у встановленому порядку.

Призначення кожного примірника вимоги-доручення таке, як і платіжного доручення.

Банк приймає до оплати вимогу-доручення в сумі, яка може бути сплачена за наявними коштами на рахунку платника.

У разі відмови платника сплатити вимогу-доручення він про мотиви відмови повідомляє безпосередньо одержувачу коштів у порядку і строки, зазначені в договорі.

Без згоди юридичних осіб та фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності списання (стягнення) коштів, що знаходяться на їх рахунках у банках, не допускається, за винятком

випадків, установлених законами України, а також за рішенням суду, арбітражного суду та за виконавчими написами нотаріусів.

Розрахунковий документ на безспірне списання (стягнення) коштів оформлюється на бланку платіжної вимоги і подається стягувачем, державним виконавцем до установи банку, що його обслуговує.

Платіжні вимоги приймаються банком стягувача протягом десяти календарних днів з дня виписки. День заповнення платіжної вимоги не враховується.

Залежно від конкретного випадку безспірного списання (стягнення) коштів, у рядку «Призначення платежу» платіжної вимоги стягувач має зазначити: назву і відповідну статтю закону, якою передбачено безспірне списання (стягнення) коштів; у разі необхідності – вид платежу і період часу, за який здійснюється стягнення; акт ненормативного характеру, на підставі якого здійснюється стягнення із зазначенням його назви (постанова, рішення, наказ тощо), дати й номера. Якщо зі змісту закону випливає необхідність посилання на інші документи (договір, митну декларацію, вексель тощо), то в платіжній вимозі повинні бути вказані реквізити відповідного документа (назва, дата, номер).

Якщо безспірне стягнення коштів здійснюється на підставі виконавчого документа, то до розрахункового документа додається оригінал виконавчого документа або належним чином оформлений дублікат. У цьому разі в рядку «Призначення платежу» розрахункового документа посилання на назву і статтю законодавчого акта, якою передбачене безспірне стягнення (списання) коштів, не потрібне.

Якщо платник та одержувач коштів обслуговуються у різних установах банку, то перший і другий примірники платіжної вимоги спецв'язком надсилаються банком одержувача у банк платника, третій – видається на руки одержувачу коштів.

У банку платника перший примірник виконує функцію меморіального документа для списання коштів з рахунку платника, другий – видається платнику з випискою із особового рахунку.

У разі, якщо платник та одержувач коштів обслуговуються в одній установі банку, то перший примірник вимоги залишається в документах дня банку, другий – видається платнику, третій – одержувачу коштів.

Відповідальність за обґрунтованість і правильність внесення даних у розрахункові документи у разі безспірного стягнення та безакцептного списання коштів несе стягувач.

Суми недоїмки до бюджету за податками, штрафи, нараховані державною фіскальною службою України, стягуються у безспірному порядку інкасовими дорученнями (розпорядженнями).

Інкасові доручення (розпорядження) приймаються банком, що обслуговує стягувача, протягом десяти календарних днів з дня виписки. День заповнення інкасового доручення (розпорядження) не враховується.

Інкасове доручення (розпорядження) заповнюється та надсилається в банк платника у двох примірниках (перший примірник залишається у документах дня банку, другий – надсилається платнику).

Залежно від конкретного випадку безспірного списання (стягнення) коштів, у рядку «Призначення платежу» інкасового доручення (розпорядження) вказується: назва і відповідна стаття закону, якою передбачено безспірне списання (стягнення) коштів; у разі необхідності – вид платежу і період часу, за який здійснюється стягнення; акт ненормативного характеру, на підставі якого здійснюється стягнення з зазначенням його назви (постанова, рішення, наказ тощо), дати й номера. Якщо зі змісту закону впливає необхідність посилання на інші документи, то в інкасовому дорученні (розпорядженні) мають вказуватися реквізити відповідного документа (назва, дата, номер). Якщо законом передбачено безспірне стягнення пені, то в розрахунковому документі сума основного боргу і сума пені вказуються окремо.

Відповідальність за достовірність даних інкасового доручення (розпорядження) на безспірне стягнення коштів покладається на стягувача, який оформив розрахунковий документ.

Якщо стягувачем є установа банку (банк-стягувач), боржник якої (якого) обслуговується в іншій установі банку, то банк-стягувач надсилає спецв'язком розрахункові та виконавчі документи безпосередньо в банк боржника.

Документи на безспірне стягнення та безакцептне списання коштів з основних рахунків підприємств приймаються банками незалежно від наявності коштів на цих рахунках.

Підтвердженням здійснення операції на поточному рахунку підприємства є банківська виписка, до якої банком додаються документи, на підставі яких проводилися розрахунки.

Після доставки касиром виписки на підприємство здійснюється її опрацювання головним бухгалтером. Опрацювання банківської виписки включає три етапи:

– до банківської виписки, у порядку здійснення відображених у ній операцій, прикріплюються всі додані до неї банком первинні

документи. На суму, знятої із поточного рахунку до каси підприємства готівки банк не надасть жодного документа. В цьому випадку до банківської виписки додається квитанція від прибуткового касового ордера, що засвідчує оприбуткування грошей до каси. За умов, коли підприємство вносило до банку готівку із каси, то до виписки – по поточному рахунку банком – буде доданий ордер (третя частина від об'яви про внесення готівки), що засвідчує факт здійснення операції;

– полягає у встановленні і зазначенні у виписці біля кожної суми номера того бухгалтерського рахунку, у кореспонденції з яким пов'язане надходження або списання коштів із поточного рахунку;

– полягає у перенесенні узагальнених даних із виписки по дебету і кредиту поточного рахунку одним рядком до журналу 1 при журнальній формі обліку, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку в Журналі 1-мс обліку активів.

8.6. Облік дебіторської заборгованості

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансових звітах вивчає П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Норми цього П(С)БО застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форми власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Згідно з П(С)БО 10 **дебітори** – це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Відповідно **дебіторська заборгованість** – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

За терміном погашення розрізняють довгострокову та поточну дебіторську заборгованість. **Поточна дебіторська заборгованість** – це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгострокова дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Дебіторська заборгованість буває забезпечена (векселями) та незабезпечена.

Дебіторська заборгованість поділяється на: безнадійну, сумнівну, дійсну.

Залежно від виникнення дебіторська заборгованість поділяється на:

- дебіторську заборгованість за роботи, товари, послуги;
- векселі отримані;
- дебіторську заборгованість за розрахунками;
- іншу поточну дебіторську заборгованість.

Дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги виникає, коли підприємство реалізує товари в кредит, тобто з відстроченням платежу.

Для бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості використовується рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», який має чотири субрахунки:

- 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ»;
- 364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням».

За дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів і включені у вартість реалізації.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, послуги визначається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

Продаж товарів, робіт або послуг відображається записом: Дт рах. 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» – Кт рах. 70 «Доходи від реалізації».

На суму ПДВ робиться бухгалтерський запис: Дт рах. 70 «Доходи від реалізації» – Кт рах. 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податками на додану вартість»).

Одночасно відображається собівартість реалізованих товарів, робіт або послуг:

- Дт рах. 90 «Собівартість реалізації»
- Кт рах. 26 «Готова продукція»
- Кт рах. 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
- Кт рах. 28 «Товари»

За кредитом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається погашення дебіторської заборгованості.

Якщо дебіторська заборгованість погашається грошовими коштами, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах або в касу, складається запис: Дт рах. 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» – Кт рах. 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» тощо.

При реалізації товарів у кредит підприємство має ризик непогашення всієї дебіторської заборгованості. Тому на підприємстві завжди є дебіторська заборгованість, щодо повернення якої є сумніви.

Сумнівний борг – це поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником. Сумнівні борги завищують реальний результат від реалізації, тому, згідно з принципом обачності, підприємство повинне визначити можливі витрати від неповернення частини боргів покупцями у момент визначення доходу від реалізації, а не в тому періоді, коли покупці не змогли оплатити товар.

Величину цих витрат можливо визначити на основі аналізу даних підприємства за попередні роки про фактичні втрати від неповернення дебіторської заборгованості. З іншого боку, сума дебіторської заборгованості не є реальною, доки вона не скоригована на величину сумнівних боргів.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – це сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за вирахуванням резерву сумнівних боргів. За чистою реалізаційною вартістю поточна дебіторська заборгованість включається до підсумку Балансу.

Визначення чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості здійснюється шляхом нарахування резерву сумнівних боргів.

Для нарахування резерву сумнівних боргів використовується рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів». Цей рахунок є контррахунком до рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

За кредитом рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» відображається створення резерву, а за дебетом – списання сумнівної заборгованості та безнадійних боргів. Аналітичний облік на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» ведеться в розрізі боржників чи за строками непогашення дебіторської заборгованості.

При визнанні дебіторської заборгованості безнадійною, тобто дебіторською заборгованістю, щодо якої існує впевненість щодо її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності, вона буде списана за рахунок резерву.

Списання безнадійної дебіторської заборгованості не торкається Звіту про фінансові результати, тому що витрати, понесені у зв'язку з неповерненням боргу, підприємство визнало в тому ж звітному періоді, що й дохід від реалізації, пов'язаний з виникненням цієї дебіторської заборгованості. У цьому полягає принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. За цим принципом для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей.

Фактична сума списаних безнадійних боргів рідко збігається з розрахунковим резервом сумнівних боргів. Якщо суми безнадійних боргів, що списуються, менші за суми нарахованого резерву, рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» буде мати кредитове сальдо на кінець звітного періоду. Якщо суми безнадійних боргів у поточному періоді більш, ніж нарахований резерв, то частина безнадійного боргу, що перевищує нарахований резерв безнадійних боргів, списується за рахунок витрат поточного періоду (дебет рахунка 944 «Сумнівні та безнадійні борги»).

Сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості обліковується на позабалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» протягом не менше 3-х років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника. Дебіторська заборгованість остаточно списується з субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» після надходження суми в порядку відшкодування або у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості.

Векселі одержані – це заборгованість за розрахунками з покупцями, замовниками та іншими дебіторами по відвантаженій продукції (товарах), виконаних роботах і наданих послугах, які забезпечені одержаними векселями.

Вексель – це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання особи, що видала вексель (векселедавця) сплатити певну суму, коли настане встановлений термін на користь власника векселя (векселеотримувача). Застосовують два види векселів: прості та переказні.

Простий вексель виписується позичальником (векселедавцем) і містить нічим не обумовлене зобов'язання сплатити певну суму грошей кредиторю (векселеотримувачу).

Переказний вексель (тратта) виписується кредитором (векселедавцем) і містить нічим не обумовлену пропозицію позичальникові сплатити певну суму грошей третій особі.

Для обліку векселів одержаних використовуються:

- субрахунок 182 «Довгострокові векселі одержані»
- рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані»

На субрахунку 182 «Довгострокові векселі одержані» ведеться облік векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості.

На рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані» ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантаженою продукцією (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена векселями.

За дебетом рахунка 34 «Короткострокові векселі одержані» відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, за кредитом – отримання коштів у погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

Аналітичний облік на субрахунку 182 та рахунку 34 ведеться за кожним одержаним векселем.

Питання для самоконтролю:

1. Яким нормативно-правовим документом регламентується облік касових операцій в Україні?
2. Дайте визначення термінам «каса» та «ліміт каси».
3. Які рахунки використовують в бухгалтерському обліку для відображення руху коштів на підприємстві?
4. Як проводиться інвентаризація каси?
5. Чим відрізняється операційний час та операційний день?
6. Що таке платіжне доручення?
7. Що таке «резерв сумнівних боргів»? У яких випадках цей резерв створюється?

Тести для самоконтролю

1. В касі не можуть зберігатись:
- а) готівкові гроші;
 - б) злитки дорогоцінних металів;
 - в) касові документи;
 - г) безготівкові гроші.

2. *Не є касовим документом:*
- а) касова книга;
 - б) виписки банку;
 - в) видатковий і прибутковий касовий ордер;
 - г) товарний чек.
3. *За дебетом рахунку 30 «Готівка» відображається:*
- а) надходження готівкових грошей;
 - б) виплата готівкових грошей;
 - в) надходження безготівкових грошей;
 - г) виплата безготівкових грошей.
4. *До прибуткового касового ордеру додається авансовий звіт у випадку, якщо:*
- а) покупці розрахувались готівкою;
 - б) зняли гроші з поточного рахунку;
 - в) підзвітна особа повернуло в касу невитрачені підзвітні кошти;
 - г) засновник вніс готівкові гроші в статутний капітал.
5. *При погашенні заборгованості постачальнику готівкою в бухгалтерському обліку буде здійснено запис:*
- а) Дт рах. 631 – Кт рах. 301;
 - б) Дт рах. 361 – Кт рах. 301;
 - в) Дт рах. 301 – Кт рах. 361;
 - г) Дт рах. 311 – Кт рах. 301.
6. *Касову книгу зобов'язаний вести:*
- а) приватний підприємець;
 - б) підприємства;
 - в) фізичні особи – підприємці;
 - г) фізичні особи.
7. *Не заповнювати касову книгу можна:*
- а) якщо в касу нічого не надходило;
 - б) якщо з каси нічого не виходило;
 - в) якщо в касу нічого не надходило й не виходило;
 - г) за особистим бажанням.
8. *Не можуть бути підставою для записів в касовій книзі:*
- а) прибутковий касовий ордер;
 - б) видатковий касовий ордер;
 - в) авансовий звіт;
 - г) платіжна відомість на зарплату.
9. *При заповненні касової книги не обов'язково дотримуватися наступного правила:*
- а) залишок готівки в касі на початок дня повинен дорівнювати залишку готівки на кінець попереднього дня;

б) залишок готівки в касі на кінець дня повинен дорівнювати залишку готівки на початок дня плюс надходження грошей за день;

в) в рядку «Перенос» необхідно проводити тільки підсумки за надходженням та видаткам на цій сторінці без врахування рядка «Залишок на початок дня»;

г) якщо в один день надходжень та видатків в касі так багато, що вони не вміщуються на одному листі, треба заповнювати наступну сторінку касової книги.

10. Ліміт каси означає:

а) скільки готівкових грошей може пройти через книгу за день;

б) скільки готівкових грошей може залишитись в касі на ніч;

в) скільки готівкових грошей може пройти через книгу за день за розрахунком з однією юридичною особою;

г) скільки готівкових грошей касир може вийняти з каси для задоволення особистих потреб без шкоди для підприємства.

11. Підприємство розташоване в населеному пункті, де нема банку. Воно повинно здавати готівку в банк:

а) кожного дня (в день надходження готівки в касу підприємства);

б) наступного дня за днем надходження готівки в касу підприємства;

в) не рідше одного разу в п'ять робочих днів;

г) протягом наступного робочого дня банку і підприємства.

12. Максимальна сума грошей може пройти через касу за день:

а) 500 тис. грн.;

б) 7000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян;

в) 10 тис. грн.;

г) не встановлено обмеження, головне щоб з одним підприємством або підприємцем сума розрахунків готівкою не перевищувала 10 тис. грн.

Література:

1. Завгородний В.П. Бухгалтерський учет в Украине (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.
2. Лишиленко А.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. 2-ге видання, перепр. – К.: «Центр учбової літератури», 2011. – 736 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник. / Ф.Ф. Бутинець. – 8-ме видання. – Житомир: Рута, 2010. – 912 с.
4. Волкова І.А. Фінансовий облік. Частина I / І.А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2011.

РОЗДІЛ 9

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

9.1. Економічний зміст і класифікація інвестицій

Інвестиціями вважають усі види майнових та інтелектуалі, них цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект. Інвестиції класифікують за такими ознаками:

1. *За об'єктами вкладень* є фінансові і капітальні інвестиції та реінвестиції. **Фінансові інвестиції** – це інвестиції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та інших фінансових інструментів.

Корпоративні права – це право власності на статутний капітал юридичної особи або його частку (пай), включаючи права на управління, отримання відповідної частки прибутку такої юридичної особи, а також активів у разі її ліквідації відповідно до чинного законодавства незалежно від того, чи створена така юридична особа у формі господарського товариства, підприємства, заснованого на власності однієї юридичної або фізичної особи, або в інших організаційно-правових формах. *Дериватив* – це стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому.

Капітальні інвестиції – це інвестиції, що передбачають придбання будинків, споруд, машин та інших об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, які підлягають амортизації.

Реінвестиції – інвестиції, що передбачають здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок доходу (прибутку), отриманого від інвестиційних операцій.

2. *За характером участі* є прямі та портфельні інвестиції. **Прямі інвестиції** – передбачають внесення коштів або майна до статутного капіталу юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою.

Портфельні інвестиції – передбачають придбання цінних паперів, їх похідних та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку.

3. *За періодом інвестування* є короткострокові (до одного року) та довгострокові (більше одного року) інвестиції.

Довгострокові фінансові інвестиції включають:

- а) інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення;
- б) інвестиції в асоційовані підприємства – інвестиції в підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більше 25%);
- в) інвестиції в дочірні підприємства – інвестиції в підприємства, що перебувають під контролем материнського підприємства;
- г) інвестиції у спільну діяльність;
- д) інші фінансові інвестиції.

Короткострокові фінансові інвестиції поділяються на еквіваленти грошових коштів та ін.

4. *За формою власності* ресурсів інвестування виділяють приватні, державні, іноземні та спільні інвестиції. **Приватні інвестиції** – здійснюються громадянами, недержавними підприємствами, організаціями та установами, спілками і товариствами, громадськими і релігійними організаціями, заснованими на приватній власності. **Державні інвестиції** – здійснюються органами влади й управління України, місцевих рад народних депутатів за рахунок коштів бюджетів і позабюджетних фондів, а також державними підприємствами за рахунок власних і позикових коштів. **Іноземні інвестиції** – здійснюються іноземними державами, юридичними особами та громадянами. **Спільні інвестиції** – здійснюються громадянами, юридичними особами України та інших держав.

5. *За регіональною ознакою* є внутрішні та зовнішні інвестиції. При **внутрішніх інвестиціях** діяльність проводиться тільки на території України, а при **зовнішніх** – як на території України, так і за її межами.

6. *За ступенем ризику* є безризикові та ризикові інвестиції. **Безризиковими інвестиціями** вважаються вкладення у короткострокові державні облігації провідних країн світу. **Ризикові інвестиції** – це такі, які мають певний ступінь ризику.

В П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» термін «фінансові інвестиції» визначається як активи, що утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора.

Інвестор – юридична або фізична особа, яка здійснює вкладення коштів для створення основних засобів та інших активів.

Фінансові інвестиції здійснюються з метою отримання доходу у вигляді дивідендів або зростання ринкової вартості акцій, здійснення впливу на діяльність підприємства, що інвестується, отримання податкових пільг у зв'язку з інвестиціями тощо.

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведено таке визначення терміну **«еквіваленти грошових коштів»** – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Підприємство може здійснювати фінансові інвестиції для придбання цінних паперів, що регулює Закон України від 23.02.2006 р. № 3480-IV «Про цінні папери та фондовий ринок».

Цінні папери – документи встановленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчують грошові або інші майнові права, визначають взаємовідносини особи, яка їх розмістила (видала), і власника та передбачають виконання зобов'язань згідно з умовами їх розміщення, а також можливість передачі прав, що випливають із цих документів, іншим особам. Цінні папери класифікують за певними ознаками.

– *За порядком розміщення* цінні папери поділяють на емісійні та неемісійні.

Емісійні цінні папери – цінні папери, що посвідчують однакові права їх власників у межах одного випуску щодо особи, яка бере на себе відповідні зобов'язання (емітент).

До емісійних цінних паперів належать: акції; облігації підприємств; облігації місцевих позик; державні облігації України; іпотечні сертифікати; іпотечні облігації; сертифікати фондів операцій з нерухомістю; інвестиційні сертифікати; казначейські зобов'язання України.

Цінні папери, що не належать до емісійних, можуть бути визнані такими Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

1. Цінні папери *за формою існування* поділяються на документарні та бездокументарні.

2. Цінні папери *за формою випуску* можуть бути на пред'явника, іменні або ордерні. Права, посвідчені цінним папером, належать:

- пред'явникові цінного папера (цінний папір на пред'явника);
- особі, зазначеній у цінному папері (іменний цінний папір);
- особі, зазначеній у цінному папері, яка може сама здійснити ці права або призначити своїм розпорядженням (наказом) іншу уповноважену особу (ордерний цінний папір).

3. *За групами* цінні папери є:

1) **пайові цінні папери** – цінні папери, що посвідчують участь їх власника у статутному капіталі (крім інвестиційних сертифікатів), надають власнику право на участь в управлінні емітентом та отримання частини прибутку, зокрема у вигляді дивідендів, та

частини майна у разі ліквідації емітента. До пайових цінних паперів належать акції та інвестиційні сертифікати;

2) **боргові цінні папери** – цінні папери, що посвідчують відносини позики і передбачають зобов'язання емітента сплатити у визначений строк кошти відповідно до зобов'язання. До боргових цінних паперів належать облігації підприємств, державні облігації України, облігації місцевих позик, казначейські зобов'язання України, ощадні (депозитні) сертифікати, векселі;

3) **іпотечні цінні папери** – цінні папери, випуск яких забезпечено іпотечним покриттям (іпотечним пулом) та які посвідчують право власників на отримання від емітента належних їм коштів. До іпотечних цінних паперів належать іпотечні облігації, іпотечні сертифікати, заставні, сертифікати фондів операцій з нерухомістю;

4) **приватизаційні цінні папери** – цінні папери, що посвідчують право власника на безоплатне одержання у процесі приватизації частки майна державних підприємств, державного житлового фонду, земельного фонду;

5) **похідні цінні папери** – цінні папери, механізм випуску та обігу яких пов'язаний з правом на придбання чи продаж протягом встановленого договором строку цих цінних паперів, інших фінансових та/або товарних ресурсів;

6) **товаророзпорядчі цінні папери** – цінні папери, що надають їх держателю право розпоряджатися майном, вказаним у цих документах.

Акція – іменний цінний папір, який посвідчує майнові права його власника (акціонера), що стосуються акціонерного товариства, включаючи право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та право на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації, право на управління акціонерним товариством, а також немайнові права, передбачені Цивільним кодексом України та законом, що регулює питання створення, діяльності і припинення акціонерних товариств.

Емітентом акцій є тільки акціонерне товариство.

Акція має номінальну вартість, установлену в національній валюті. Мінімальна номінальна її вартість не може бути меншою, ніж одна копійка.

Акціонерне товариство розміщує тільки іменні акції.

Вони є двох типів – прості та привілейовані.

Прості акції надають їх власникам право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів, участь в управлінні акціонерним товариством, отримання частини майна

акціонерного товариства у разі його ліквідації. Прості акції надають їх власникам однакові права. Прості акції не підлягають конвертації у привілейовані акції або інші цінні папери акціонерного товариства.

Привілейовані акції надають їх власникам переважні права щодо власників простих акцій на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації.

Облігація – цінний папір, що посвідчує внесення його власником грошей, визначає відносини позики між власником облігації та емітентом, підтверджує зобов'язання емітента повернути власникові облігації її номінальну вартість у передбаченій умовами розміщення облігацій строк та виплатити дохід за облігацією.

Облігації розміщуються у документарній або бездокументарній формі.

Емітент може розміщувати відсоткові, цільові та дисконтні облігації.

Відсоткові облігації – облігації, за якими передбачається виплата відсоткових доходів.

Цільові облігації – облігації, виконання зобов'язань за якими дозволяється товарами та/або послугами відповідно до вимог, встановлених умовами розміщення таких облігацій.

Дисконтні облігації – облігації, що розміщуються за ціною, нижчою ніж їх номінальна вартість. Різниця між ціною придбання та номінальною вартістю облігації виплачується власнику облігації під час її погашення і становить дохід (дисконт) за облігацією.

Облігація має номінальну вартість. Вона не може бути меншою, ніж одна копійка. Емітент може розміщувати іменні облігації та облігації на пред'явника.

Облігації підприємств розміщуються юридичними особами тільки після повної сплати свого статутного капіталу, підтверджують зобов'язання емітента за ними і не дають права на участь в управлінні емітентом.

Не допускається розміщення облігацій підприємств для формування і поповнення статутного капіталу емітента, а також покриття збитків від господарської діяльності шляхом зарахування доходу від продажу облігацій як результату поточної господарської діяльності.

Юридична особа має право розміщувати облігації на суму, що не перевищує трикратного розміру власного капіталу або розміру забезпечення, що надається їй з цією метою третіми особами.

Інвестиційний сертифікат – цінний папір, який розміщується інвестиційним фондом, інвестиційною компанією, компанією з

управління активами пайового інвестиційного фонду та посвідчує право власності інвестора на частку в інвестиційному фонді, взаємному фонді інвестиційної компанії та пайовому інвестиційному фонді.

Емітентами інвестиційних сертифікатів можуть бути інвестиційний фонд, інвестиційна компанія або компанія з управління активами пайового інвестиційного фонду.

Ощадний (депозитний) сертифікат – цінний папір, який підтверджує суму вкладу, внесеного у банк, і права вкладника (власника сертифіката) на одержання по закінченні встановленого строку суми вкладу та процентів, встановлених сертифікатом, у банку, який його видав. Ощадні (депозитні) сертифікати розміщуються на певний строк (під відсотки, передбачені умовами їх розміщення). Вони можуть бути іменними або на пред'явника.

Іменні ощадні (депозитні) сертифікати розміщуються у без-документарній формі, а на пред'явника – у документарній.

Вексель – цінний папір, який посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після настання строку платежу визначену суму власнику векселя (векселедержателю).

Векселі можуть бути прості або переказні та існують виключно у документарній формі.

Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок» визначено, що **професійна діяльність на фондовому ринку** – це діяльність акціонерних товариств і товариств з обмеженою відповідальністю з надання фінансових та інших послуг у сфері розміщення та обігу цінних паперів, обліку прав на цінні папери та прав за цінними паперами, управління активами інституційних інвесторів, що відповідає вимогам, установленим до такої діяльності цим Законом та законодавством.

Цим Законом (ст. 2) визначено терміни, що використовуються у фондовому ринку. **Фондовий ринок (ринок цінних паперів)** – сукупність учасників фондового ринку та правовідносин між ними щодо розміщення, обігу та обліку цінних паперів і похідних (деривативів). Учасники фондового ринку – емітенти, інвестори, саморегулювні організації та професійні учасники фондового ринку.

Емітент – юридична особа, а також держава в особі уповноважених нею органів державної влади, яка від свого імені розміщує емісійні цінні папери та бере на себе зобов'язання щодо них перед їх власниками.

Інвестори в цінні папери – фізичні та юридичні особи, резиденти і нерезиденти, які набули права власності на цінні папери з метою

отримання доходу від вкладених коштів та/або набуття відповідних прав, що надаються власнику цінних паперів відповідно до чинного законодавства.

Професійні учасники фондового ринку – юридичні особи, які на підставі ліцензії, виданої Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, провадять на фондовому ринку професійну діяльність, види якої визначені законами України.

Фондовий ринок поділяється на первинний та вторинний.

Первинний ринок цінних паперів – сукупність правовідносин, пов'язаних з розміщенням цінних паперів.

Вторинний ринок цінних паперів – сукупність правовідносин, пов'язаних з обігом цінних паперів.

Таблиця 9.1

Сутність термінів, наведених в П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»

<i>№ з/п</i>	<i>Термін</i>	<i>Сутність терміну</i>
1	<i>Амортизована собівартість фінансової інвестиції</i>	Собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії)
2	<i>Асоційоване підприємство</i>	Підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (понад 25%) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора
3	<i>Ефективна ставка відсотка</i>	Ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення
4	<i>Контрольні учасники</i>	Учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю
5	<i>Метод ефективною ставки відсотка</i>	Метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективною ставки та амортизованою вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток

6	<i>Метод участі в капіталі</i>	Метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування
7	<i>Ринкова вартість фінансової інвестиції</i>	Сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку
8	<i>Роялті</i>	Платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо)
9	<i>Спільна діяльність</i>	Господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними
10	<i>Суттєвий вплив</i>	Повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики
11	<i>Оператор спільної діяльності</i>	Учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік

Методологія обліку фінансових інвестицій визначається П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Для з'ясування питань, пов'язаних з оцінкою та обліком фінансових інвестицій, потрібно визначитися зі спеціальними термінами, які наводяться в П(С)БО 12 та інших стандартах (табл. 9.1).

9.2. Оцінка фінансових інвестицій

Оцінка фінансових інвестицій здійснюється у двох випадках: при безпосередньому проведенні фінансової інвестиції (первісна оцінка) та при складанні фінансової звітності (оцінка на дату балансу).

Поточні і довгострокові фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Вона складається з ціни придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Таблиця 9.2

**Застосування методів оцінювання
фінансових інвестицій на дату балансу**

<i>Об'єкти фінансового інвестування</i>	<i>Методи оцінювання</i>
Фінансові інвестиції, що придбані та утримуються підприємством виключно для продажу (акції, облігації, інші цінні папери, внески до статутних капіталів підприємств, інших ніж акціонерні товариства, придбані з метою їх подальшого продажу протягом дванадцяти місяців	За справедливою вартістю
Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства: а) придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання	За справедливою вартістю
б) якщо асоційоване або дочірнє підприємство веде діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців	За справедливою вартістю
в) в усіх інших випадках	За методом участі в капіталі
Фінансові інвестиції в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільне підприємство): а) спільне підприємство веде свою діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти учаснику спільного підприємства протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців	За справедливою вартістю
Об'єкти фінансового інвестування	Методи оцінювання
б) в усіх інших випадках	За методом участі в капіталі
Фінансові інвестиції, що придбані та утримуються підприємством до їх погашення	За амортизованою собівартістю
Фінансові інвестиції в спільну діяльність без створення юридичної особи	Метод використовується залежно від виду інвестицій

Якщо придбання фінансових інвестицій здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансових інвестицій визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

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

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною з них. Для оцінки фінансових інвестицій на дату балансу використовують три методи: за справедливою вартістю; за амортизованою собівартістю; за методом участі в капіталі. Застосування конкретного методу оцінювання залежить від того, в який об'єкт проведено інвестиції (табл. 9.2).

Оцінка фінансової інвестиції за справедливою вартістю полягає в тому, що вона дорівнює сумі, за якою може бути проведена реалізація інвестиції на активному ринку. Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно:

а) збільшення вартості фінансових інвестицій – Дт рах. 35 «Поточні фінансові інвестиції» і Кт рах. 746 «Інші доходи»;

б) зменшення вартості фінансових інвестицій – Дт рах. 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» і Кт рах. 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції, що відображається у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

У П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначено, що **зменшення корисності** – це втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Звичайно, дійсна сума доходів або витрат з'являється лише в результаті проведення процесу реалізації. Тому зміна вартості фінансових інвестицій – величина досить умовна, і робити аналогічні записи на підприємстві не завжди логічно, тим більше, що обґрунтувати її важко.

Поточні фінансові інвестиції, що придбані та утримуються виключно для продажу, оцінюються на дату балансу за справедливою

вартістю. До них належать куплені акції, облігації, інші цінні папери, а також внески до статутних капіталів підприємств (крім акціонерних товариств), які придбані та утримуються виключно з метою їх подальшого продажу протягом дванадцяти місяців.

9.3. Синтетичний облік фінансових інвестицій

Поряд із основним напрямком своєї діяльності кожне підприємство може також здійснювати і фінансові вкладення. Безпосередньо це виражається у купівлі підприємством на фінансовому ринку, з метою отримання у майбутньому економічних вигод, різного роду цінних паперів: акцій, облігацій, векселів та ін.

Для обліку фінансових інвестицій в бухгалтерському обліку передбачене використання рахунків 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» та 35 «Поточні фінансові інвестиції».

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

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

За дебетом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Аналітичний облік за рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

На рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» ведеться облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів.

Рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

351 «Еквіваленти грошових коштів»;

352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

За дебетом рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом – зменшення їх вартості та вибуття.

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території країни, так і за кордоном.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку фінансових інвестицій наведено у табл. 9.3.

Таблиця 9.3

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків
по обліку фінансових інвестицій**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Проведено передплату продавцю при придбанні цінних паперів	371 «Розрахунки за виданими авансами»	30 «Готівка» 31 «Рахунки в банках»
2.	Сплачено фінансовому посереднику за послуги по купівлі цінних паперів	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	30 «Готівка» 31 «Рахунки в банках»
3.	Отримано придбані цінні папери	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
4.	Спрямовано витрати на оплату послуг посередника на збільшення вартості придбаних цінних паперів	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
	Відображено податок на додану вартість по виставленому рахунку посередника	64 «Розрахунки за податками й платежами»	
5.	Переведено поточну фінансову інвестицію в довгострокову	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	35 «Поточні фінансові інвестиції»
6.	Переведено довгострокову фінансову інвестицію в поточну	35 «Поточні фінансові інвестиції»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

7.	Відображено одержані фінансові інвестиції в обмін на акції підприємства власної емісії	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» 42 «Додатковий капітал» 46 «Неоплачений капітал»
8.	Придбано цінні папери за рахунок отриманої позики	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	50 «Довгострокові позики» 60 «Короткострокові позики»
9.	Відображено збільшення балансової вартості фінансової інвестиції, оцінену на дату балансу за справедливою вартістю	35 «Поточні фінансові інвестиції»	746 «Інші доходи»
10.	Відображено дисконт за фінансовою інвестицією	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»
11.	Відображено збільшення балансової вартості фінансової інвестиції на частку інвестора в чистому прибутку інвестованого підприємства	14 «Довгострокові фінансові інвестиції» 35 «Поточні фінансові інвестиції»	72 «Дохід від участі в капіталі»
12.	Нараховано дохід від реалізації фінансових інвестицій	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»
13.	Отримано передоплату при продажу фінансових інвестицій	30 «Готівка» 31 «Рахунки в банках»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
14.	Відображено балансову вартість реалізованих фінансових інвестицій	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції» 35 «Поточні фінансові інвестиції»

15.	Списано на фінансові результати собівартість реалізованих фінансових інвестицій	793 «Результат іншої діяльності»	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»
16.	Списано на фінансові результати дохід від реалізації фінансових інвестицій	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	793 «Результат іншої діяльності»
17.	Відображено премію за фінансовою інвестицією	952 «Інші фінансові витрати»	30 «Готівка» 31 «Рахунки в банках»
18.	Відображено зменшення балансової вартості фінансової інвестиції, яку оцінено на дату балансу за справедливою вартістю	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції» 35 «Поточні фінансові інвестиції»

Синтетичний і аналітичний облік фінансових інвестицій знаходить своє відображення при журнальній формі обліку у журналі № 4.

Питання для самоконтролю:

1. Дайте визначення терміну «інвестиції».
2. В чому суть поняття «фінансові інвестиції»?
3. Назвіть основні відмінності між прямою та портфельною інвестицією.
4. З чого формується собівартість фінансової інвестиції?
5. Які рахунки фінансового обліку використовують для відображення операцій з інвестиційної діяльності?

Тести для самоконтролю

1. До фінансових активів відносяться:

- а) виробничі запаси;
- б) аванси, видані постачальникам;
- в) дебіторська заборгованість;
- г) нематеріальні активи.

2. Не відносяться до фінансових активів:

- а) фінансові інвестиції;
- б) виробничі запаси;
- в) дебіторська заборгованість;
- г) грошові кошти.

3. До фінансових зобов'язань відносяться:
- а) інструмент власного капіталу;
 - б) облігації до сплати;
 - в) отримані аванси від покупця;
 - г) доходи майбутніх періодів.
4. До фінансових зобов'язань не відносяться:
- а) кредиторська заборгованість постачальникам;
 - б) векселі до сплати;
 - в) облігації до сплати;
 - г) отримані аванси від покупця.
5. До фінансових інвестицій, що надають право власності, належать:
- а) облігації до отримання;
 - б) довгострокові векселі;
 - в) внески до статутного капіталу;
 - г) облігації до сплати.
6. В момент придбання поточні фінансові інвестиції обліковуються за:
- а) справедливою вартістю;
 - в) амортизованою собівартістю;
 - б) собівартістю;
 - г) дисконтованою вартістю.

Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. підручник. / Ф.Ф. Бутинець. – 8-ме видання. – Житомир: Рута, 2010. – 912 с.
2. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.
3. Лишиленко А.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. 2-ге видання, перепр.. – К.: «Центр учбової літератури», 2011. – 736 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затв. Наказом МФУ від 26.04.2000г. № 91.
5. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2012. – 647 с.

РОЗДІЛ 10

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

10.1. Економічний зміст власного капіталу

Капітал відображає власність. При створенні підприємства його стартовий капітал втілюється в активах і відображає їх вартість. На цьому етапі ще немає боргів, а тому:

Власний капітал = Активи.

На підприємстві використовується власний і залучений капітал. **Власний капітал** – це частка в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань:

Капітал = Активи – Зобов'язання.

Тобто, якби на підприємстві не було боргів, то сума власного капіталу дорівнювала б його активам. Співвідношення між капіталом і зобов'язаннями в різних підприємствах не однако. Чим більшу частку займає власний капітал в активах підприємства, тим вища його незалежність. Власний капітал є основою для здійснення діяльності підприємства. Він показує ступінь незалежності та впливу його власників на підприємство. Формується власний капітал за рахунок внесків власників та накопичення сум доходу від діяльності підприємства.

Власний капітал складається зі статутного, пайового, додаткового і резервного капіталів. До власних джерел належить також нерозподілений прибуток.

Важливим показником роботи підприємства є збереження його капіталу. Воно забезпечується тоді, коли сума чистих активів підприємства (Активи – Зобов'язання) на кінець періоду перевищує суму чистих активів на початок періоду.

Інформація про власний капітал наводиться в пасиві Балансу (Звіту про фінансовий стан) за розділом I «Власний капітал». Для обліку власного капіталу призначені рахунки класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Між складом статей балансу та бухгалтерськими рахунками з обліку власного капіталу є пряма узгодженість (табл. 10.1).

Регістрами синтетичного та аналітичного обліку власного капіталу є журнал № 7.

Статутний капітал – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників).

Таблиця 10.1

**Взаємозв'язок між рахунками та статтями пасиву
балансу розділу I «Власний капітал»**

<i>Рахунки</i>		<i>Статті балансу</i>	
<i>код</i>	<i>назва</i>	<i>назва</i>	<i>код рядка</i>
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	Зареєстрований (пайовий) капітал	1400
41	Капітал у дооцінках	Капітал у дооцінках	1405
42	Додатковий капітал	Додатковий капітал	1410
43	Резервний капітал	Резервний капітал	1415
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420
46	Неоплачений капітал	Неоплачений капітал	1425
45	Вилучений капітал	Вилучений капітал	1430

У разі, якщо у статутному фонді підприємства іноземна інвестиція становить не менше 10%, воно визнається підприємством з іноземними інвестиціями. Підприємство, у статутному фонді якого іноземна інвестиція становить 100%, вважається іноземним підприємством.

На державному підприємстві статутний капітал – це державні кошти, виділені підприємству у постійне користування і розпорядження з метою здійснення статутної діяльності. Загальний розмір засобів, закріплених за підприємством при його створенні, вказується у статуті. Звідси й назва – статутний капітал.

У недержавних підприємствах сума статутного капіталу визначається установчими документами і фіксується у статуті підприємства.

Законами визначено такі мінімальні розміри статутних капіталів: акціонерне товариство – 1250 мінімальних заробітних плат. Для товариств з додатковою відповідальністю, товариств з обмеженою відповідальністю та командитних товариств розміри статутних капіталів не обмежуються. Для приватних підприємців розмір статутного фонду не встановлено.

Створювати статутний фонд (у бухгалтерському обліку це статутний капітал) потрібно тоді, коли це передбачено законами. В інших випадках питання створення статутного капіталу вирішує власник на свій розсуд.

10.2. Облік власного капіталу

Облік статутного капіталу починають з дня реєстрації підприємства. На суму об'явленого статутного капіталу роблять запис за дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал» і за кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал». У міру надходження внесків до статутного капіталу дебетують рахунки відповідних активів (рахунки 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» та ін.) і кредитують рахунок 46. Таким чином, реальна вартість статутного капіталу виражається як різниця між записами за рахунками 401 і 46. Сальдо за субрахунком 401 має відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованого в установчих документах підприємства.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо. Отже, якщо засновник один, то облік за субрахунком 401 ведеться загальною сумою. А якщо засновників декілька, то за кожним із них відображають відповідну суму статутного капіталу, використовуючи для цього спеціальний журнал, книгу або таблицю в комп'ютері.

Пайовий капітал – сума пайових внесків членів спілок, кооперативів та інших підприємств, передбачена установчими документами.

У результаті реорганізації колективних сільськогосподарських підприємств (далі – КСП) громадяни одержали майнові паї. *Майновий пай* – це частка багатства колишнього КСП, яка належить пайовику. До списку осіб, які мають право на майновий пай, включаються всі члени підприємства, а також особи, за якими відповідно до законодавства зберігається право на майновий пай, зокрема: пенсіонери; особи, призовані для проходження строкової військової служби; особи, направлені підприємством для навчання; спадкоємці померлих осіб, які мали право на майновий пай, та інші особи, що визначається рішенням зборів співвласників.

Пайовий капітал обліковують на субрахунку 402 «Пайовий капітал»: за дебетом – зменшення, а за кредитом – збільшення. Аналітичний облік ведуть за кожним пайовиком.

За результатами роботи підприємство нараховує дивіденди за майнові паї: дебет рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», кредит рахунку 67 «Розрахунки з учасниками».

Капітал у дооцінках – це сума, на яку здійснено дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського

обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід).

На рахунку 41 «Капітал у дооцінках» обліковується сума дооцінки (уцінки) активів (основних засобів, нематеріальних активів, фінансових інвестицій тощо), яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством та П(С)БО. На суму дооцінки початкової вартості активів дебетують відповідний рахунок і кредитують рахунок 41. На суму збільшення зносу об'єкта в результаті проведеної дооцінки: дебет рахунку 41 і кредит рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Додатковий капітал – це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал.

На рахунку 42 «Додатковий капітал» обліковують суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також суми дооцінки активів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб.

Рахунок 42 «Додатковий капітал» має 5 субрахунків:

1) 421 «Емісійний дохід» – обліковується різниця між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій. Викуплені власні акції оприбутковують: дебет субрахунку 451 «Вилучені акції» і кредит рахунків 30 «Готівка» або 31 «Рахунки в банках». У разі перепродажу акцій: дебет рахунків 30 або 31 на фактично одержану суму від продажу акцій, кредит субрахунку 451 на номінальну вартість проданих акцій, і кредит субрахунку 421 «Емісійний дохід» на різницю між виручкою і номінальною вартістю проданих акцій;

2) 422 «Інший вкладений капітал» обліковується інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески без рішень про зміну розміру статутного капіталу;

3) 423 «Накопичені курсові різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході;

4) 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» обліковується вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. При безоплатному одержанні необоротних активів дебетують рахунки 10, 11, 12 і кредитують субрахунок 424.

5) 425 «Інший додатковий капітал» обліковуються інші види додаткового капіталу, що не можуть бути включені до наведених вище субрахунків.

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

На рахунок 43 «Резервний капітал» обліковують наявність та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання. При створенні резервного капіталу запис роблять за кредитом рахунку 43 і за дебетом рахунків 42 «Додатковий капітал» або 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» залежно від джерела створення резервного капіталу.

Господарським кодексом України від 16 січня 2003 р. № 436-УІ (ст. 87), а також ст. 14 Закону України «Про господарські товариства» від 19 вересня 1991 р. № 1576-ХІІ визначено, що у господарському товаристві створюється резервний (страховий) фонд у розмірі, встановленому установчими документами. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) фонду передбачається установчими документами, але не може бути меншим 5% суми чистого прибутку товариства.

Резервний капітал використовують на покриття допущених збитків, збільшення статутного капіталу тощо. Запис роблять за дебетом рахунку 43 і за кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал», рахунку 42 «Додатковий капітал» або 44.

Нерозподілений прибуток – це накопичена сума чистого прибутку за вирахуванням всіх збитків та дивідендів, виплачених акціонерам.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» використовують для обліку нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 має три субрахунки:

- 441 «Прибуток нерозподілений»;
- 442 «Непокриті збитки»;
- 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Фінансовий результат із рахунку 79 «Фінансові результати» переноситься на рахунок 44: дебет рахунку 79 і кредит субрахунку 441 – на суму прибутків; дебет субрахунку 442 і кредит рахунку 79 – на суму збитків.

На субрахунок 443 відображають розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями,

відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.

На суму використаного прибутку запис роблять за дебетом субрахунку 443 і за кредитом різних рахунків залежно від напрямку використання прибутку: 401 «Статутний капітал» – використано на поповнення статутного капіталу; 402 «Пайовий капітал» – використано на поповнення пайового капіталу; 43 «Резервний капітал» – направлено у резервний капітал; 67 «Розрахунки з учасниками» – нараховано дивіденди тощо.

Використання прибутку списують за рахунок прибутку: дебет субрахунку 441 і кредит субрахунку 443. Прибуток, що залишився нерозподілений, обліковується за субрахунком 441. Якщо підприємство має збиток, то він відображається як дебетовий залишок за субрахунком 442.

Вилучений капітал – фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

На рахунку 45 «Вилучений капітал» обліковують вилучений капітал у разі викупу власних акцій (часток) в акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо. За дебетом рахунку 45 відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, а за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Рахунок 45 «Вилучений капітал» має три субрахунки:

- 451 «Вилучені акції»;
- 452 «Вилучені вклади й паї»;
- 453 «Інший вилучений капітал».

Викуплені акції власної емісії відображаються за дебетом субрахунку 451 і кредитом рахунків 30 «Готівка» або 31 «Рахунки в банках». Перепродаж акцій: дебет рахунків 30 або 31 і кредит субрахунку 451. Анулювання акцій: дебет субрахунку 401 «Статутний капітал» і кредит субрахунку 451.

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за його видами.

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

Рахунок 46 «Неоплачений капітал» використовується для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства. За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, а за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу. Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених

неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

Відображення операцій, пов'язаних із власним капіталом наведено в таблиці 10.2.

Таблиця 10.2

Облік власного капіталу

<i>Зміст господарських операцій</i>	<i>Кореспонденція рахунків</i>		<i>Сума, грн.</i>
	<i>дебет</i>	<i>кредит</i>	
Відображено розмір статутного капіталу згідно зі засновницькими документами	46 «Неоплачений капітал»	401 «Статутний капітал»	40000
Надійшли внески від засновників у рахунок їх вкладу до статутного капіталу:			
• грошима	30 «Готівка», 31»Рахунки в банках»	46 «Неоплачений капітал»	15 000
• основними засобами	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»	20 000
• виробничими запасами і товарами	20 «Виробничі запаси», 28 «Товари»	46 «Неоплачений капітал»	5 000
Внески засновників підприємства, що перевищують статутний капітал	30 «Готівка», 31»Рахунки в банках», 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси»	422 «Інший вкладений капітал»	10 000
Нараховано дивіденди	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	15 000
Збільшення статутного капіталу: а) шляхом додаткового випуску акцій	46 «Неоплачений капітал»	401 «Статутний капітал»	15 000
б) за рахунок нарахованих дивідендів	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	46 «Неоплачений капітал»	15 000

Збільшення статутного капіталу шляхом обміну облігацій акціонерного товариства на його ж акції	46 «Неоплачений капітал»	401 «Статутний капітал»	12 000
	521 «Зобов'язання за облігаціями»	46 «Неоплачений капітал»	12 000
Зменшено статутний капітал акціонерного товариства шляхом зменшення номінальної вартості акцій	401 «Статутний капітал»	46 «Неоплачений капітал»	1000
	46 «Неоплачений капітал»	441 «Прибуток нерозподілений»	1000
Викуплено власні акції в акціонерів	451 «Вилучені акції»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	12 000
Анульовано частину викуплених акцій	401 «Статутний капітал»	451 «Вилучені акції»	4 000
Реалізовано раніше викуплені власні акції:			
а) за ціною придбання	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	451 «Вилучені акції»	7 000
б) на позитивну різницю між виручкою і ціною придбання акцій	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	421 «Емісійний дохід»	600
в) на негативну різницю між виручкою і ціною придбання акцій	421 «Емісійний дохід», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	451 «Вилучені акції»	200
Безоплатне одержання необоротних активів	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	50
Відображено фінансові результати:			
• прибуток	79 «Фінансові результати»	441 «Прибуток нерозподілений»	60
• збиток	442 «Непокриті збитки»	79 «Фінансові результати»	
Відображено використання прибутку	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	60

Використано прибуток для створення резервного капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	43 «Резервний капітал»	40
Отримано прибуток власником із каси, поточного рахунку	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	20
Викуплено вклади й паї у колишніх засновників	452 «Вилучені вклади й паї»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	70
Зменшено статутний капітал на суму вилучених вкладів і паїв	401 «Статутний капітал»	452 «Вилучені вклади й паї»	70
Обмін викуплених власних акцій на акції інших товариств	14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції»	451 «Вилучені акції»	1000
Дооцінка первісної вартості основних засобів	10 «Основні засоби»	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	100
Збільшення суми зносу дооцінених основних засобів	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	131 «Знос основних засобів»	30

Питання для самоконтролю:

1. Що таке власний капітал?
2. Наведіть формулу власного капіталу.
3. На якому рахунку відображається частка несплаченого статутного капіталу?
4. Що таке статутний капітал?
5. Що таке резервний капітал?
6. Які складові власного капіталу?
7. Чим відрізняється пайовий капітал від статутного?
8. Що включає пайовий капітал?
9. Як впливає частка несплаченого капіталу на величину власного капіталу?
10. Як впливає величина вилученого капіталу на розмір власного капіталу?
11. На які цілі використовується нерозподілений прибуток?

12. Що є джерелом формування резервного капіталу?
13. Чи можливий внесок до статутного капіталу майном, основними засобами, запасами, товарами, нематеріальними активами?
14. В якому звіті наводяться дані про власний капітал підприємства?
15. За яких умов відбувається збільшення власного капіталу?
16. Що таке вилучений капітал?

Тести для самоконтролю:

1. *Кредитове сальдо субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» I балансі показується у складі:*

- а) фінансових інвестицій;
- б) оборотних активів;
- в) доходів майбутніх періодів;
- г) власного капіталу;
- д) довгострокових зобов'язань.

2. *В обліку внесення в касу готівки від учасників в рахунок їх вкладів до статутного капіталу підприємства відображається записом:*

- а) Дт рах. 301 Кт рах. 46;
- б) Дт рах. 301 Кт рах. 372;
- в) Дт рах. 301 Кт рах. 701;
- г) Дт рах. 46 Кт рах. 301;
- д) Дт рах. 511 Кт рах. 46.

3. *До власного капіталу включаються:*

- а) адміністративні витрати;
- б) нерозподілений прибуток;
- в) надзвичайні витрати;
- г) інші витрати операц. діяльності;
- д) доходи підприємства.

4. *Власний капітал – це:*

- а) активи, які утримуються підприємством для збільшення прибутку;
- б) перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якої були здійснені ці витрати;
- в) сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;
- г) частина в активах підприємств, що залишаються після вирахування його зобов'язань;
- д) частина в активах підприємств, що залишаються після нарахування його зобов'язань;

5. *На величину власного капіталу непокритий збиток вплине наступним чином:*

- а) збільшує;

- б) зменшує;
- в) не впливає ніяк;
- г) інколи зменшує;
- д) інколи збільшує.

6. Дебетове сальдо рахунку 46 «Неоплачений капітал» впливає на:

- а) вилучений капітал;
- б) власний капітал;
- в) нерозподілений прибуток;
- г) фінансові інвестиції;
- д) доходи.

7. В результаті безкоштовного отримання основних засобів власний капітал:

- а) зменшується;
- б) збільшується;
- в) залишається без змін;
- г) змінюється за рішенням власника;
- д) змінюється за рішенням податкової служби.

8. В результаті безкоштовного отримання запасів власний капітал:

- а) зменшується;
- б) змінюється за рішенням власника;
- в) збільшується;
- г) змінюється за рішенням податкової
- д) залишається без змін.

9. Викуп товариством акцій власного капіталу означає:

- а) скорочення числа випущених товариством акцій;
- б) зменшення кількості акцій товариства в обігу;
- в) збільшення статутного капіталу;
- г) збільшення власного капіталу;
- д) збільшення іншого додаткового капіталу.

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затв. ВРУ від 16.07.99р. № 996 – XIV.
2. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.
3. Волкова І.А. Фінансовий облік. Частина І / І.А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2011.
4. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2012. – 647 с.

РОЗДІЛ 11

ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

11.1. Визнання та види зобов'язань

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 11 «Зобов'язання».

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

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення. Погашення зобов'язання може здійснюватися шляхом сплати грошима, відвантаження готової продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг тощо.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на довгострокові, поточні, непередбачені зобов'язання, доходи майбутніх періодів.

До довгострокових зобов'язань належать такі зобов'язання, які мають бути погашені протягом більше як 12 місяців або протягом періоду, більшого ніж один операційний цикл, якщо він становить більше 12 місяців. Довгостроковими зобов'язаннями є:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- довгострокові забезпечення.

П(С)БО 11 «Зобов'язання» передбачає, що зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний строк погашення був більше ніж 12 місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

– позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;

– не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом 12 місяців з дати балансу.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю.

Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства.

Поточні зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

До поточних зобов'язань належать:

– короткострокові кредити банків;

– поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, за товари, роботи, послуги, за розрахунками з бюджетом, у тому числі з податку на прибуток, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків;

– короткострокові векселі видані;

– поточні забезпечення;

– інші поточні зобов'язання.

Поточні зобов'язання відображають у балансі за сумою погашення.

Зобов'язання виникають при виконанні контрактів. Розрізняють звичайний і обтяжливий контракти.

Обтяжливий контракт – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Окремим видом зобов'язань є забезпечення. Вони не мають чітко визначеного строку. Сума їх на дату балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок.

П(С)БО 11 «Зобов'язання» передбачає, що забезпечення можуть створюватися для відшкодування таких (майбутніх) операційних витрат:

– на виплату відпусток працівникам;

– додаткове пенсійне забезпечення;

– виконання гарантійних зобов'язань;

– реструктуризацію;

– виконання зобов'язань при припиненні діяльності;

– виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу.

Забезпечення для відшкодування витрат на реконструкцію створюється за наявності затвердженого на підприємстві плану реконструкції з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат на їх здійснення.

До зобов'язань відносять також суми цільового фінансування, отримані підприємством для виконання конкретних цільових програм.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу і, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується).

Окрему групу становлять непередбачені зобов'язання. До них належать:

- зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій, але лише тоді, коли в майбутньому відбудеться або не відбудеться подія, над якою підприємство не має повного контролю. Наприклад, підприємство видало гарантійне зобов'язання банку щодо погашення кредиту іншим підприємством. Якщо кредит не буде погашено ним через неспроможність сплатити, то підприємство-гарант погашає цей кредит за власні кошти;

- теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але нині не визнається через те, що воно є малоймовірним. Наприклад, підприємству пред'явлено судовий позов, але результат розгляду справи на час складання балансу ще не відомий.

Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках: 03 «Контрактні зобов'язання», 04 «Непередбачені активи й зобов'язання», 05 «Гарантії та забезпечення надані».

У складі доходів майбутніх періодів відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

Для відображення зобов'язань у пасиві балансу використовують два розділи:

- розділ II «Довгострокові зобов'язання і забезпечення»;
- розділ III «Поточні зобов'язання і забезпечення».

Отже, пасив балансу включає власний капітал і зобов'язання.

Для обліку кожного виду зобов'язань є відповідні рахунки. Ці рахунки пасивні. За дебетом в них відображають виконання

(зменшення) зобов'язань, а за кредитом – утворення (збільшення) зобов'язань.

11.2. Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками

Процес постачання є невід'ємною ланкою кругообігу засобів. Покупець купує у продавця (постачальника) сировину і матеріали, пальне і мастильні матеріали, мінеральні добрива, запасні частини та інші матеріальні цінності, необхідні для здійснення господарської діяльності. Від постачальників можуть надходити також верстати, трактори, автомобілі, комп'ютери та інші об'єкти основних засобів. Підрядні організації виконують для замовників будівельні роботи, а також роботи і послуги виробничого характеру – ремонтні роботи, внесення добрив, технічне обслуговування тощо. Взаємовідносини між підприємствами регулюються двосторонніми угодами. При організації обліку потрібно забезпечити виконання умов, зазначених в угодах.

Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками ведуть на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Це активно-пасивний рахунок, який може мати одночасно два сальдо: за дебетом – сума дебіторської заборгованості, а за кредитом – кредиторської.

Отже, дебет рахунку 63 (борги нам) потрібно відобразити в активі балансу, а кредит рахунку 63 (наші зобов'язання) – в пасиві балансу. Згідно з планом рахунків рахунок 63 знаходиться в класі 6 «Поточні зобов'язання», тобто є пасивним.

Рахунок 63 кредитують на суму фактично одержаних товарно-матеріальних цінностей, спожитих робіт і послуг в кореспонденції з дебетом матеріальних і витратних рахунків. Запис роблять на підставі товарно-транспортних накладних, накладних, рахунків-фактур, актів приймання виконаних робіт і послуг. Отже, за кредитом рахунку 63 записують суму згідно з розрахунковими документами і відносять у дебет рахунків 15, 20, 21, 22, 23, 25, 91, 92, 93, 64. У зв'язку з тим, що виробничі запаси оприбутковують за цінами постачальників без суми податку на додану вартість (ПДВ), то за кредитом рахунку 63 записують загальну суму, яку потрібно заплатити згідно з одержаними документами, а за дебетом кореспондуючих рахунків запис роблять без ПДВ, суму якого відносять у дебет субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Якщо ПДВ окремо не виділяється (покупець або продавець не платники ПДВ, звільнені від сплати ПДВ або не отримана податкова

накладна тощо), то на вартість придбаних цінностей відносять загальну суму, яка підлягає сплаті постачальникам.

Таблиця 11.1

Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками

<i>Зміст господарських операцій</i>	<i>Кореспонденція рахунків</i>	
	<i>дебет</i>	<i>кредит</i>
Оплачено постачальникам і підрядникам:		
• з поточного рахунку	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
• через акредитив	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»
• виданими вексялями	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	62 «Короткострокові векселі видані»
• за рахунок короткострокової позики банку	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	60 «Короткострокові позики»
• оприбутковано від постачальників матеріальні цінності	20 «Виробничі запаси», 28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
• нараховано підрядникам за виконані роботи і надані послуги згідно зі складеними актами	15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
• відображено ПДВ згідно з податковими накладними постачальників	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
• відображено залік взаємної заборгованості між постачальниками та покупцями	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

За дебетом рахунку 63 обліковують сплачені суми для погашення заборгованості постачальникам і підрядникам, а також внесення підприємством попередньої оплати або погашення кредиторської заборгованості (табл. 11.1). Запис роблять на підставі виписок банку та інших документів, які підтверджують факт проведення оплати.

Рахунок 63 має три субрахунки:

- 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;
- 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;
- 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ».

На субрахунках 631, 632 ведеться облік розрахунків за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги відповідно з вітчизняними та іноземними постачальниками і підрядниками.

При журнальній формі для обліку за рахунком 63 призначений журнал № 3 та відомість аналітичного обліку. В цих регістрах відображають залишки на початок місяця, обороти за кредитом і дебетом, а також залишки на кінець місяця. Така побудова журналу № 3 обумовлена тим, що спочатку відображають надходження цінностей від постачальника, записуючи в кредит рахунку 63, а потім роблять відмітки про оплату одержаних цінностей, здійснюючи запис в дебет рахунку 63. Тобто в основу покладено той принцип, що цінності одержують, а потім за них проводять оплату. Проте нині вказаний принцип не дотримується, адже часто може бути застосована попередня оплата.

Записи за кредитом рахунку 63 в журналі № 3 проводять на підставі пред'явлених постачальником (підрядником) і прийнятих до оплати розрахункових документів (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні). Дані за кожним документом записують окремим рядком. Надходження матеріальних цінностей та виконаних робіт має бути підтверджене (підпис на документі матеріально відповідальної особи про приймання цінностей, прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів тощо).

11.3. Облік розрахунків з учасниками та за іншими операціями

Розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку (дивідендів) обліковують на рахунку 67 «Розрахунки з учасниками». За кредитом рахунку 67 відображається збільшення заборгованості підприємства перед

засновниками та учасниками товариства, а за дебетом – її зменшення (погашення).

Рахунок 67 має два субрахунки:

- 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»;
- 672 «Розрахунки за іншими виплатами».

Таблиця 11.2

Облік нарахування та виплати дивідендів

<i>Зміст господарських операцій</i>	<i>Кореспонденція рахунків</i>		<i>Сума, грн.</i>
	<i>дебет</i>	<i>кредит</i>	
Нараховані дивіденди	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	10 000
Списано використання прибутку	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	10 000
Нараховано податок на дивіденди	981 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки за податками»	2 500
Сплачено до бюджету податок на дивіденди	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2 500
Виплачені дивіденди юридичним особам	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	301 «Готівка в національній валюті», 311 «Поточні рахунки в національній валюті»	10 000
Утримано податок з дивідендів із доходів фізичних осіб	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	641 «Розрахунки за податками»	1 300
Виплачено дивіденди фізичним особам	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	301 «Готівка в національній валюті»	8 700
Реінвестовано дивіденди та інші доходи учасників і засновників на збільшення статутного капіталу	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	401 «Статутний капітал», 46 «Неоплачений капітал»	10 000

Нараховувати дивіденди можна раз на рік або квартал. В акціонерних товариствах дивіденди виплачуються один раз на рік. Нерезидентам дивіденди виплачують лише за наявності прибутку в емітента. Записи на рахунках бухгалтерського обліку операцій з нараховання та виплати дивідендів наведено в табл. 11.2.

На субрахунку 672 ведеться облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства. Зменшення статутного або пайового капіталу засновників відображають за дебетом рахунків 401 «Статутний капітал» або 402 «Пайовий капітал» і за кредитом субрахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами». Видача активів у рахунок погашення заборгованості перед учасниками відноситься в дебет субрахунку 672.

Для обліку розрахунків з учасниками використовується журнал № 3.

Аналітичний облік за рахунком 67 ведуть щодо учасників та засновників, з якими здійснюються розрахунки.

Розрахунки за іншими операціями обліковуються на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Рахунок 68 має шість субрахунків:

- 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу
- 681 «Розрахунки за авансами одержаними»;
- 682 «Внутрішні розрахунки»;
- 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»;
- 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;
- 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

На субрахунку 680 ведеться облік визнаних відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність» зобов'язань, прямо пов'язаних з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу.

На субрахунку 681 обліковують розрахунки за одержаними авансами під поставку матеріальних цінностей. Одержання авансу: дебет рахунків 30 «Готівка» або 31 «Рахунки в банках» і кредит субрахунку 681. Зарахування авансу: дебет субрахунку 681 і кредит рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

На субрахунку 682 обліковують всі види поточних розрахунків з дочірніми підприємствами. За кредитом субрахунку 682 відображається заборгованість материнського підприємства перед дочірніми підприємствами за одержані від них активи, виконані

роботи, надані послуги. За дебетом субрахунку 682 – перерахування грошових коштів, передача активів, виконання робіт, надання послуг дочірнім підприємствам.

На субрахунку 683 ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей, реалізацією продукції, виплатою заробітної плати та за іншими видами розрахунків.

При внутрішньогосподарських розрахунках переміщення ресурсів між підрозділами одного підприємства можна оформляти через активно-пасивний субрахунок 683. У разі передачі товарно-матеріальних цінностей дебетують субрахунок 683 і кредитують рахунки 10, 11, 12, 16, 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28; у разі отримання товарно-матеріальних цінностей дебетують рахунки 10, 20, 21, 22, 26, 27, 28 і кредитують рахунок 683.

На субрахунку 684 ведеться облік нарахованих відсотків за використанням коштів або товарів, отриманих у кредит; використання майна, отриманого в користування; за іншими операціями.

Нараховано відсотки за отриманий кредит: дебет субрахунку 951 «Відсотки за кредит» і кредит субрахунку 684. Сплата нарахованих відсотків за кредит: дебет субрахунку 684 і кредит рахунку 31 «Рахунки в банках».

На субрахунку 685 ведеться облік розрахунків з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними та науково-дослідними закладами тощо); з наймачами квартир і особами, які проживають у гуртожитках підприємства, організації; з орендарями нежитлових приміщень житлово-комунального господарства; з батьками дітей за відвідування дитячих закладів; за іншими операціями. Нарахування боргу записують в дебет субрахунку 685, а його погашення – в кредит субрахунку 685.

При журнально-ордерній формі облік розрахунків за іншими операціями здійснюється в журналі № 3.

Питання для самоконтролю:

1. Які зобов'язання відносять до довгострокових, а які до короткострокових?
2. За якою вартістю відображаються в звіті про фінансовий стан довгострокові зобов'язання?
3. Як відображається в обліку довгострокова заборгованість в період погашення (останній рік)?
4. Як відображаються в обліку розрахунки з постачальниками?

Тести для самоконтролю:

1. Погашення зобов'язання може здійснюватись шляхом:

- а) сплати грошовими коштами;
- б) переведення одного зобов'язання в інше;
- в) переведення зобов'язання в корпоративні права;
- г) всі відповіді правильні.

2. Підприємство передало постачальнику за отриману від нього продукцію на суму 40 тис. грн. вексель на суму 50 тис. грн., який воно повинно погасити через 6 міс. Сума погашення векселя буде:

- а) 40 тис. грн.;
- б) 50 тис. грн.;
- в) 40 тис. грн. з врахуванням %;
- г) 50 тис. грн. з врахуванням %.

3. Підприємство випустило облігації на загальну суму за номіналом 1 млн. грн. При цьому облігації було розміщено нижче номіналу (з дисконтом) на суму 960 тис. грн. Сума погашення облігації буде:

- а) 1 млн. грн.;
- б) 960 тис. грн.;
- в) суму необхідно про дисконтувати;
- г) 40 тис. грн.

4. Довгострокові зобов'язання відображаються в балансі за:

- а) сумою погашення;
- б) первісною вартістю;
- в) теперішньою вартістю;
- г) справедливою вартістю.

5. Зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу, називається:

- а) непередбаченим зобов'язанням;
- б) поточним зобов'язанням;
- в) забезпеченням;
- г) довгостроковим зобов'язанням.

6. Зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено тоді, коли відбудеться чи не відбудеться одна чи більше невизначених подій, над якими підприємство не має контролю, називається:

- а) непередбаченим зобов'язанням;
- б) цільовим фінансуванням;
- в) забезпеченням;
- г) поточним зобов'язанням.

7. До довгострокових зобов'язань відносять:

- а) відстрочені податкові зобов'язання;

- б) неоплачений капітал;
 - в) поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
 - г) все перелічене вище.
- 8. До зобов'язань відносять:*
- а) відстрочені податкові зобов'язання;
 - б) доходи майбутніх періодів;
 - в) забезпечення;
 - г) все перелічене вище.

Література:

1. Волкова І.А. Фінансовий облік. Частина І./ І.А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2011.
2. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затв. ВРУ від 16.07.99 р. № 996 – XIV.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв. Наказом МФУ від 31.01.2000 рг. № 20
5. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2012. – 647 с.

РОЗДІЛ 12

ОБЛІК ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ

12.1. Економічна сутність оплати праці та її форми, державне регулювання

В Україні, як у правовому сучасному суспільстві, державне регулювання оплати праці забезпечується низкою законодавчих документів щодо сфери ринку праці, до яких слід віднести:

- Конституція України;
- Кодекс законів про працю України;
- Закон України «Про оплату праці»;
- Закон України «Про колективні договори і угоди»;
- інші законодавчі документи.

Згідно ст. 8 Закону України «Про оплату праці» держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, встановлення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній власності, працівників підприємств, установ та організацій, що фінансуються чи дотуються з бюджету, а також шляхом оподаткування доходів працівників.

Законом України «Про оплату праці» визначається сутність **заробітної плати** як винагорода обчислена, як за правило, в грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу.

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

У сфері оплати праці державі відводиться значна роль в організації перспективних наукових дослідженнях, науково-методичному забезпеченні розробки тарифних умов оплати праці, розробці Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників, організації розробки норм та нормативів стосовно праці.

Основним напрямком державного регулювання заробітної плати є визначення та гарантування її мінімального рівня.

В свою чергу заробітна плата складається із основної та додаткової заробітної плати, а також інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Мінімальна заробітна плата – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, а також погодинну норму праці (обсяг робіт). До мінімальної оплати не включаються доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України, зазвичай один раз на рік при затвердженні Державного бюджету України. Даний розмір повинен переглядатися в залежності від зміни розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

Перелік державних норм та гарантій стосовно оплати праці і порядок їх застосування визначаються ст. 12 Закону України «Про оплату праці». До державних норм та гарантій відносяться:

- за роботу в надурочний час;
- у святкові, неробочі та вихідні дні;
- у нічний час;
- за час простою, який стався не з вини працівника;
- у випадках виробництва продукції яка є бракованою не з вини працівника та ін.

Існують наступні системи оплати праці: погодинна, погодинно-преміальна, відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна, акордна, акордно-преміальна.

За умов погодинної оплати праці робітника, заробітна плата напряму залежить від встановленого для відповідного виду роботи розміру тарифної ставки та обсягу робочого часу. Використання погодинно-преміальної оплати праці передбачає отримання працівником, окрім тарифного заробітку, премії за досягнення найкращих результатів.

Відрядна форма оплати праці виражає пряму залежність заробітку від кількості, обсягу та якості виробленої продукції або обсягу виконаних робіт.

При відрядно-преміальній системі оплати праці, окрім оплати за звичайними цінами за кількість виробленої продукції чи наданих послуг, здійснюється преміювання робітників за перевиконання норм, покращення якості продукції, збільшення обсягу виконання робіт.

Що стосується відрядно-прогресивної оплати праці, то в залежності від обсягу виконаних робіт або кількості отриманої продукції понад встановленої норми на підприємстві можуть застосовуватися прогресивні ціни оплати праці.

При акордній системі оплати праці заробіток визначається, виходячи із загального обсягу здійснюваних робіт, єдиних норм часу та відповідних погодинних ставок, а також умов строків завершення робіт.

За умов акордної системи оплати праці заробіток визначається, виходячи із загального обсягу здійснюваних робіт, єдиних норм часу та відповідних погодинних ставок, а також умов терміновості завершення робіт чи надання обсягу послуг.

Організація оплати праці здійснюється на підставі: законодавчих та інших нормативних актів; генеральної угоди на державному рівні; галузевих, регіональних угод; колективних договорів; трудових договорів.

Суб'єктами організації оплати праці є: органи державної влади і місцевого самоврядування; власники, об'єднання власників або їх представницькі органи; професійні спілки, об'єднання професійних спілок або їх представницькі органи; працівники.

Основою організації оплати праці є тарифна система, що включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати.

Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на основі:

- тарифної ставки робітника першого розряду, яка встановлюється в розмірі, не нижче, ніж зазначена галузевою угодою;

- міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, встановлення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній формах власності, працівників підприємств, установ та організацій, які фінансуються або дотуються з бюджету, регулювання фондів оплати праці працівників підприємств монополістів відповідно до переліку, який визначається Кабінетом Міністрів України, а також шляхом оподаткування доходів працівників.

Як вже зазначалося, розміри оплати праці працівників установ і організацій, які фінансуються з бюджету, визначаються Кабінетом Міністрів України.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України, як правило, один раз на рік під час затвердження Державного бюджету України з урахуванням пропозицій, наданих шляхом переговорів представників професійних спілок, власників або уповноважених ними органів, які об'єдналися для ведення колективних переговорів і укладення генеральної угоди.

Розмір мінімальної заробітної плати переглядається залежно від зростання індексу цін на споживчі товари і тарифи за окремі послуги за угодою сторін колективних переговорів.

Договірне регулювання оплати праці працівників підприємств здійснюється на основі системи угод, які укладаються на державному (генеральна угода), галузевому (галузева угода), регіональному (регіональна угода) та виробничому (колективний договір) рівнях відповідно до Закону України «Про колективні договори і угоди».

Норми колективного договору, які допускають оплату праці нижче норм, визначених генеральними, галузевими або регіональними угодами, але не нижче державних норм і гарантій в оплаті праці, можуть застосовуватися лише тимчасово на період подолання фінансових труднощів підприємства строком не більше 6 місяців.

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри

надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами в колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральними та галузевими (регіональними) угодами.

Оплата праці працівників підприємства здійснюється в першочерговому порядку після сплати обов'язкових платежів.

Забороняється будь-яке зниження розмірів оплати праці в залежності від походження, соціального і майнового стану, расової та національної приналежності, статі, мови, політичних поглядів, релігійних переконань, членства у професійній спілці чи іншому об'єднанні громадян, напрямку й характеру занять, місця проживання.

Суб'єкти організації оплати праці не мають права в односторонньому порядку приймати рішення з питань оплати праці, які погіршують умови, встановлені законодавством, угодами і колективними договорами.

Нормальна тривалість робочого часу робітників не може перевищувати 40 годин на тиждень.

Підприємства і організації при укладенні колективного договору можуть встановлювати меншу норму тривалості робочого часу, ніж передбачено законом.

Скорочена тривалість робочого часу встановлюється:

- для працівників віком від 16 до 18 років – 36 годин на тиждень, для осіб від 15 до 16 років (учнів від 14 до 15 років, які працюють в період канікул) – 24 години на тиждень. Тривалість робочого часу учнів, які працюють протягом навчального року у вільний від навчання час, не може перевищувати половини максимальної тривалості робочого часу, передбаченого в попередньому абзаці для осіб відповідного віку;

- для працівників, зайнятих на роботах із шкідливими умовами праці, – не більше ніж 36 годин на тиждень.

Час початку і закінчення щоденної роботи (зміни) передбачається правилами внутрішнього трудового розпорядку і графіками змінності відповідно до законодавства.

Для працівників встановлюється п'ятиденний робочий тиждень з двома вихідними днями. При п'ятиденному робочому тижні тривалість щоденної роботи (зміни) визначається правилами внутрішнього трудового розпорядку або графіками змінності, які затверджує власник або уповноважений ним орган за погодженням з профспілковим комітетом підприємства, установи, організації з додержанням встановленої тривалості робочого тижня.

На тих підприємствах, в установах, організаціях, де за характером виробництва та умовами роботи запровадження п'яти денного робочого тижня є недоцільним, встановлюється шестиденний робочий тиждень з одним вихідним днем.

При шестиденному робочому тижні тривалість щоденної роботи не повинна перевищувати 7 годин при тижневій нормі у 40 годин, 6 годин при тижневій нормі у 36 годин і 4 години при тижневій нормі – 24 години.

Напередодні святкових і неробочих днів тривалість роботи, крім працівників із скороченою тривалістю робочого часу, скорочується на одну годину як при п'яти денному, так і при шестиденному робочому тижні.

Напередодні вихідних днів тривалість роботи при шестиденному робочому тижні не може перевищувати 5 годин.

У випадку, коли святковий або неробочий день збігається з вихідним днем, вихідний день переноситься на наступний після святкового або неробочого.

За погодинної системи оплати праці робота в понаднормовий час оплачується у подвійному розмірі годинної ставки.

За відрядної системи оплати праці за роботу в понаднормовий час виплачується доплата у розмірі 100 відсотків тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, – за всі відпрацьовані понаднормові години.

Робота у вихідний, святковий і неробочий день оплачується в подвійному розмірі:

- відрядникам – за подвійними відрядними розцінками;
- працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками, – у розмірі подвійної годинної або денної ставки;
- працівникам, які отримують місячний оклад, – у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий і неробочий день здійснювалася понад місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота здійснювалася понад місячну норму.

Оплата у зазначеному розмірі провадиться за години, фактично відпрацьовані у святковий і неробочий день.

За бажанням працівника, який працював у вихідний, святковий і неробочий дні, йому може бути наданий інший день відпочинку.

При невиконанні норм виробітку не з вини працівника оплата здійснюється за фактично виконану роботу.

При виготовленні продукції, яка виявилася браком не з вини працівника, оплата праці здійснюється за зниженими розцінками.

Місячна заробітна плата працівника в цих випадках не може бути нижчою двох третин тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу).

Брак виробів, що стався внаслідок прихованого дефекту в оброблюваному матеріалі, а також брак не з вини працівника, виявлений після приймання виробу органом технічного контролю, оплачується цьому працівникові нарівні з придатними виробами.

Повний брак з вини працівника оплаті не підлягає. Частковий брак з вини працівника оплачується залежно від ступеня придатності продукції за зниженими розцінками.

Час простою не з вини працівника оплачується з розмірі не нижче від двох третин тарифної ставки встановленого для працівника розряду (окладу).

Про початок простою, крім простою структурного підрозділу або всього підприємства, працівник повинен попередити власника, уповноважений ним орган чи бригадира, майстра, інших посадових осіб.

За час простою, коли виникла виробнича ситуація, небезпечна для життя чи здоров'я працівника або для людей, які його оточують, і навколишнього природного середовища не з його вини, за ним зберігається середній заробіток. Час простою з вини працівника не оплачується.

12.2. Облік особового складу працівників

Наказом Міністерства статистики України № 489 від 05.12.2008 р. затверджено такі типові форми обліку особового складу працівників підприємства:

П-1 «Наказ (розпорядження) про прийом на роботу»;

П-2 «Особова картка»;

П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;

П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»

П-5 «Табель обліку використання робочого часу»

П-6 «Розрахункова платіжна відомість працівника»

П-7 «Розрахункова платіжна відомість (зведена)»

Для обліку прийнятих на роботу працівників застосовується «Наказ (розпорядження) про прийом на роботу» (форма № П-1), який заповнюється у відділі кадрів.

Завізований начальником відділу кадрів або особою, відповідальним за прийняття на роботу, проект наказу

(розпорядження) в необхідних випадках є направленням на переговори і перепусткою до цеху (відділу) для ознайомлення з умовами роботи.

Керівник структурного підрозділу – начальник (майстер) цеху (відділу) робить висновок про можливість зарахування: на зворотній стороні проекту наказу (розпорядження) вказується, ким може бути прийнятий на роботу той, хто наймається, за яким розрядом, з яким окладом і тривалість випробувального терміну.

Згода працівника з умовами праці, результати переговорів, у разі необхідності медичного огляду, відмітки про проходження інструктажу з техніки безпеки та інші відмітки проставляються на зворотному боці форми.

Проект наказу (розпорядження) про прийом на роботу робітника, якому встановлюють оклад, візується у відповідних службах підприємства (організації) для підтвердження вакантної посади і окладу, що встановлюються за штатним розкладом.

Підписаний керівником підприємства (організації) наказ (розпорядження) оголошується працівникові під розписку.

На підставі підписаного наказу (розпорядження) про зарахування на роботу відділ кадрів заповнює документ первинного обліку та форму № П-2 «Особова картка», робить відповідні записи у трудовій книжці; бухгалтерія відкриває особовий рахунок чи аналогічний йому документ.

Трудова книжка є основним документом про трудову діяльність працівника.

Трудові книжки заводяться на всіх працівників, які працюють на підприємстві, в установі, організації або у фізичної особи понад п'ять днів.

Працівникам, які наймаються на роботу вперше, трудова книжка оформляється не пізніше п'яти днів після прийняття на роботу.

Для оформлення щорічної та інших видів відпустки, що надаються працівникам відповідно до чинних законодавчих актів та положень, колективними договорами, контрактами та графіками відпусток застосовується «Наказ (розпорядження) про надання відпустки» (форма № П-3), який заповнюється у двох примірниках. Один залишається у відділі кадрів, інший передається в бухгалтерію. Наказ підписується начальником (майстром) цеху (відділу, дільниці) та керівником підприємства (організації). На підставі наказу (розпорядження) про надання відпустки відділ кадрів робить відмітки в особовій картці ф. № П-2 працівника, а бухгалтерія здійснює розрахунок заробітної плати, яка належить за відпустку.

При наданні відпустки без оплати із зазначенням кількості днів відпустки зазначається «без оплати».

Відпустки для групи працівників доцільно оформляти за допомогою форми «Перелік №___ про надання відпустки» (Форма № П-3).

Відмітки про здачу інструменту, спецодягу та іншого господарського інвентарю на період відпустки працівника в переліку про надання відпустки не роблять.

Відділ кадрів на підставі переліку про надання відпусток зазначає в особовій картці працівника дані про відпустку, а розрахунковий відділ бухгалтерії робить розрахунок заробітної плати, яка належить за відпустку.

При звільненні працівників, за винятком тих, які звільняються вищестоящим органом, оформляється працівнику у відділі кадрів у двох примірниках на всіх працівників «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)» (форма № П-4). Один примірник залишається на підприємстві у відділі кадрів, а другий передається в бухгалтерію.

Наказ підписується начальником (майстром) цеху (відділу, дільниці) та керівником підприємства (організації).

У розділі «Довідка про не зданих майново-матеріальних та інших цінностях» робляться відмітки про не здані цінностях, які числяться за працівником. На підставі наказу (розпорядження) про припинення трудового договору бухгалтерія здійснює розрахунок з працівником.

12.3. Первісний облік витрат праці та її оплата

Для контролю за трудовою дисципліною та аналізу використання робочого часу ведуть таблиць обліку використання робочого часу (форма № П-5).

Табелі ведуть у структурних підрозділах підприємства. В таблиці зазначають підрозділ, на який мають відноситися ви трати праці (замовник), і відмічають назву аналітичних рахунків споживачів (об'єкт обліку).

Контроль за своєчасним початком і закінченням роботи та правильним використанням робочого часу здійснюють керівники структурних підрозділів.

У таблиці проставляють за датами відпрацьований час, неявки на роботу із зазначенням їх причин. Табелі є підставою для нарахування оплати праці працівникам з почасовою оплатою.

Табель підписують керівник структурного підрозділу, а також обліковець або інша особа, уповноважена вести табель, і здають у бухгалтерію підприємства в одному примірнику.

Передають табель у бухгалтерію двічі на місяць для:

- коригування суми виплат за першу половину місяця (авансу);
- розрахунку заробітної плати за місяць.

Для відображення завдання та обліку обсягу фактично виконаних робіт, відпрацьованого часу і нарахування оплати праці у промисловості, будівництві, допоміжних виробництвах, майстернях застосовують наряд на відрядну роботу. Він є двох варіантів: для бригади та індивідуальний (типові форми № П-40 і П-41).

Нарахування оплати праці може здійснюватися за складеними трудовими угодами та актами приймання виконаних робіт.

Усі первинні документи з нарахування оплати праці підписують керівники структурних підрозділів, в яких виконувались відповідні роботи.

12.4. Синтетичний облік розрахунків за виплатами працівникам

Облік розрахунків з оплати праці ведуть на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». До рахунку 66 відкривають три субрахунки:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 662 «Розрахунки з депонентами»;
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За дебетом субрахунку 661 обліковують усі види утримань з оплати праці, виплату оплати праці, депонування (перерахунок на субрахунок 662) оплати праці. За кредитом субрахунку 661 відображають нарахування оплати праці. За кредитом субрахунку 663 відображають нарахування виплат, які не входять до складу фонду оплати праці, зокрема допомога у зв'язку з частковим безробіттям, допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю. У дебет субрахунку 663 відносять виплати, що не входять до складу фонду оплати праці (табл. 12.1).

На рахунку 66 може бути розгорнуте сальдо: кредитове – означає заборгованість підприємства з оплати праці та інших виплат працівникам; дебетове – означає заборгованість працівників підприємству з оплати праці. Дебетове сальдо може виникати лише в окремих випадках, наприклад, коли є переплати з оплати праці.

Таблиця 12.1

Облік нарахування та виплати заробітної плати

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Нараховано заробітну плату і віднесено на об'єкти обліку	23 «Виробництво», 91 « Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін.	661 «Розрахунки за заробітною платою»	2000
Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату (38% за кодом професійного ризику виробництва 41)	23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін.	65 «Розрахунки за страхуванням»	760
Утримано із заробітної плати:			
а) єдиний соціальний внесок (3,6%)	661 «Розрахунки за заробітною платою»	65 «Розрахунки за страхуванням»	72
б) податок на доходи фізичних осіб [(2000 – 72) • 15% = 289,20]	661 «Розрахунки за заробітною платою»	641 «Розрахунки за податками»	289,20
З поточного рахунку:			
а) сплачено єдиний соціальний внесок (760 + 72 = 832)	65 «Розрахунки за страхуванням»	31»Рахунки в банках»	832
б) сплачено податок на доходи фізичних осіб	641 «Розрахунки за податками»	31 «Рахунки в банках»	289,20
в) одержано в касу для виплати заробітної плати (2000 – 289,20 – 72 = = 1638,80)	30 «Готівка»	31»Рахунки в банках»	1638,80
Виплачено із каси заробітну плату	661 «Розрахунки за заробітною платою»	30 «Готівка»	1638,80

У разі нарахування оплати праці запис роблять на кредит рахунку 66 і дебет різних рахунків, на які відноситься оплата праці (рахунки 23, 91, 92, 93 та ін.). «Нічиєї» заробітної плати немає. Вона завжди має бути віднесена на конкретний об'єкт обліку (структурний підрозділ, вид продукції, послуг тощо).

Витрати на оплату праці підприємствами, що використовують клас рахунків 8 «Витрати за елементами», відображаються на рахунку 81 «Витрати на оплату праці», який має шість субрахунків:

- 811 «Виплати за окладами й тарифами»;
- 812 «Премії та заохочення»;
- 813 «Компенсаційні виплати»;
- 814 «Оплата відпусток»;
- 815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»;
- 816 «Інші витрати на оплату праці».

Нараховані, але не одержані персоналом у встановлений строк суми з оплати праці депонуються і відображаються за дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» або субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» і кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами». Внесення неотриманої заробітної плати в банк записується за дебетом рахунку 31 «Рахунки в банках» і кредитом рахунку 30 «Готівка». Отримання в банку сум депонованої заробітної плати оформляється так: дебет рахунку 30 і кредит рахунку 31. Вплата із каси заробітної плати депоненту відображається так: дебет субрахунку 662 і кредит рахунку 30.

Депонент (лат. сіеропепз (сіеропепііз) – той, що відкладає) – фізична або юридична особа, яка внесла цінності (грошові суми або цінні папери) в депозит (тобто до банків, інших установ) на зберігання. Депонентами є працівники підприємств, які з тієї чи іншої причини не отримали у строк належну їм нараховану заробітну плату. Не отримана в строк заробітна плата вважається *депонованою*.

Якщо сума не отримана працівником у встановлений строк, то у платіжній відомості чи видатковому касовому ордері касиром (чи особою, на яку покладено обов'язки касира) проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, в місці їхнього підпису ставиться штамп або робиться напис: «Депоновано». Касир складає реєстр депонованих сум і у платіжній відомості записує фактично виплачену суму та неотриману суму виплат, що підлягає депонуванню.

Неотримані суми потрібно здавати з каси в банк на поточний рахунок. У касі можуть залишатися суми в розмірах, що не перевищують встановлений підприємству ліміт каси.

Для аналітичного обліку розрахунків до субрахунку 662 ведуть «Книгу обліку розрахунків з депонентами». Записи в книгу здійснюються протягом року на підставі складених касиром реєстрів невиданої заробітної плати в кожному місяці із зазначенням номера платіжної відомості.

Депоновані суми виплачуються не за відомостями, а за видатковими касовими ордерами, які виписуються окремо на кожну особу. Номер видаткового касового ордера і суму, яку виплачено за ним, записують у Книгу обліку розрахунків з депонентами напроти зазначення місяця, в якому здійснено виплату. Різниця між кредитом (віднесено на рахунок депонента) і дебетом (виплачено) Книги обліку розрахунків з депонентами буде величиною невиплаченої заробітної плати за кожним працівником. Суми депонентської заборгованості обліковують до їх погашення.

При виплаті заробітної плати через банкомати за допомогою пластикових карток депонентської заборгованості не виникає. За платіжними картками громадяни одержують перераховану їм заробітну плату у зручний для них час.

Облік розрахунків за виплатами працівникам здійснюється в журналах № 5 і № 5А.

12.5. Облік нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Нарахування і сплату єдиного соціального внеску здійснюють згідно із Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» під 08.07.2010 р. № 2464-УІ та виданою на його підставі «Інструкцією про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», що затверджена наказом Міністерства доходів і зборів України від 09.09.2013 р. № 455.

Єдиний внесок встановлюється відповідно до Закону у відсотках від суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються згідно з Законом України «Про оплату праці», відповідно до класів професійного ризику виробництва, до яких віднесено платників єдиного внеску з урахуванням видів їх економічної діяльності (додаток Ж).

Розмір єдиного внеску – від 36,76% (1-й клас) до 49,70% (67-й клас професійного ризику).

Окремих категоріям працівників встановлені конкретні розміри єдиного внеску у відсотках до заробітної плати, а саме:

а) бюджетним установам – 36,3% ;

б) підприємствам, які використовують працю найманих працівників із числа осіб льотних екіпажів повітряних суден цивільної авіації і бортоператорів, які виконують спеціальні роботи в польотах, – 45,96%;

в) юридичним особам, які використовують працю фізичних осіб за цивільно-правовими договорами, – 34,7%, підприємствам, установам, організаціям за заробітну плату інвалідів – 8,41%, на суми допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю – 33,2%.

Законом також обумовлені інші випадки нарахування єдиного внеску.

Кабінет Міністрів України постановою від 22 грудня 2010 р. № 1170 затвердив перелік видів виплат, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (додаток 3).

Законом визначено розмір утримань єдиного внеску із заробітної плати, а саме:

а) із заробітної плати (за винятком окремих категорій працівників) – 3,6%;

б) із заробітної плати осіб, які мають право отримання пенсії за спеціальними законами – 6,1%, із винагороди фізичним особам за цивільно-правовими договорами – 2,6%, із суми допомоги з тимчасовою непрацездатності – 2%.

Всі підприємства, а також громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю, і особи, що наймають працівників за угодами, зобов'язані зареєструватися як платники внесків у органах Пенсійного фонду України. Кожному платнику присвоюється реєстраційний номер і вручається письмове повідомлення про розміри та строки сплати внесків.

Нараховані за відповідний базовий звітний період страхові внески сплачуються платниками шляхом перерахування безготівкових сум з їх банківських рахунків не пізніше ніж через 20 календарних днів із дня закінчення цього періоду незалежно від виплати заробітної плати (доходу), на суми яких нараховуються страхові внески.

У разі здійснення протягом базового звітного періоду календарного місяця виплати, на які нараховуються страхові внески, платники одночасно з видачею зазначених сум зобов'язані

сплачувати авансові платежі у вигляді сум страхових внесків, що підлягають нарахуванню на зазначені виплати.

Перерахування страхових внесків здійснюється платниками одночасно з одержанням (перерахуванням) коштів на оплату праці (виплати доходу), у тому числі в безготівковій чи натуральній формі або з виручки від реалізації товарів (послуг).

Страхові внески справляються (як нарахування, так і утримання із заробітної плати) в межах максимальної величини, що встановлюється законом про розмір страхових внесків. Вони використовуються також під час визначення розміру пенсій.

З 1 січня 2007 р. ця максимальна величина фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, оподаткованого доходу (прибутку), сукупного оподаткованого доходу (граничної суми заробітної плати (доходу) дорівнює п'ятнадцяти розмірам прожиткового мінімуму, встановленого законом для працездатних осіб.

Отже, із суми, що перевищує максимальну величину фактичних витрат на оплату праці, сплачується тільки податок з доходів фізичних осіб. Цей максимальний розмір постійно змінюється, а тому бухгалтер повинен користуватися відповідними чинними нормативними актами.

Розрахунки за нарахуванням суми страхових внесків, пені, фінансових санкцій та інших платежів до Пенсійного фонду підприємствами відображаються за дебетом рахунків обліку витрат на виробництво, використання прибутків та інших фінансових джерел і за кредитом рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням», субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Утримання та нарахування страхових внесків з громадян, що працюють, відображається за кредитом рахунку 65, субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» і дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою».

При перерахуванні коштів до Пенсійного фонду дебетується субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» і кредитується рахунок 31 «Рахунки в банках» або інші рахунки в банках.

Страхувальники подають звіт до Пенсійного фонду відповідно до «Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», який затверджено постановою правління Пенсійного фонду України від 8 жовтня 2010 р. №22-2.

Звіт подається одним із способів:

- в електронній формі з використанням електронного цифрового підпису через центр обробки електронних звітів;
- на паперових носіях, завірених підписом керівника страховальника та скріплених печаткою (за наявності), разом з електронною формою на електронних носіях інформації;
- на паперових носіях, якщо у страховальника кількість застрахованих осіб не більше п'яти.

Страховальники зобов'язані формувати та подавати до органів Пенсійного фонду за місцем взяття їх на облік звіт не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом, яким є календарний місяць.

Фізичні особи-підприємці, у тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування, самі за себе і за членів сім'ї, які беруть участь у провадженні підприємницької діяльності, особи, які забезпечують себе роботою самостійно – займаються незалежною професійною діяльністю, а саме науковою, літературною, артистичною, художньою, освітньою або викладацькою, а також медичною, юридичною практикою, в тому числі адвокатською, нотаріальною діяльністю, або особи, які провадять релігійну (місіонерську) діяльність, іншу подібну діяльність та отримують дохід безпосередньо від цієї діяльності, за умови, що такі особи не є найманими працівниками чи підприємцями, самі за себе формують та подають до органів Пенсійного фонду звіт один раз на рік до 1 квітня року, наступного за базовим звітним періодом, яким для них є календарний рік.

Особи, які досягли 16-річного віку та не належать до кола осіб, які підлягають загальнообов'язковому державному пенсійному страхуванню, у тому числі іноземці та особи без громадянства, які постійно проживають або працюють на території України, громадяни України, які постійно проживають або працюють за межами України, та уклали договір на добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, а також члени фермерського господарства, особистого селянського господарства – на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, і пенсійне страхування – та уклали договір на добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування,

формують та подають самі за себе звіт один раз на рік до 1 квітня року, наступного за базовим звітним календарним роком.

Звіт формується на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування (обчислення) або які підтверджують нарахування (обчислення) виплат (доходу), на які нараховується єдиний внесок. Звіт формується страхувальником або відповідальною особою страхувальника та включає таблиці, що наведені у Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Розрахунки за внесками на обов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням обліковують на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

За кредитом рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом – погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Рахунок 65 має чотири субрахунків:

- 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»;
- 652 «За соціальним страхуванням»;
- 654 «За індивідуальним страхуванням»;
- 655 «За страхуванням майна».

На субрахунку 651 обліковують розрахунки з Пенсійним фондом. Нараховані внески записують за кредитом субрахунку 651 і дебетом різних рахунків, на які віднесено заробітну плату. Утримання із заробітної плати єдиного внеску відображають за дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» і за кредитом субрахунку 651.

На субрахунку 652 обліковують розрахунки з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове соціальне страхування. За рахунок цього Фонду на підприємстві здійснюють виплати з тимчасової непрацездатності (лікарняні листки) працівників, видають працюючим одноразову допомогу при народженні дитини та інші виплати згідно з чинним законодавством. Оплата перших п'яти днів у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю здійснюється за рахунок підприємства.

На субрахунку 654 ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями з індивідуального страхування персоналу підприємства, на субрахунку 655 – за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства.

Платежі за страхування включають у витрати виробництва, здійснюючи запис за дебетом рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» і за кредитом рахунку 65. Перерахування коштів страховим організаціям (страховикам) проводять з поточного рахунку: дебет рахунку 65 і кредит рахунку 31 «Рахунки в банках».

Синтетичний та аналітичний облік розрахунків за страхуванням ведуть в журналах № 5 і 5А.

Питання для самоконтролю:

1. Що таке заробітна плата?
2. Що представляє собою мінімальна заробітна плата?
3. Для яких осіб встановлюється скорочена тривалість робочого часу?
4. Які утримання від заробітної плати здійснюються?
5. Дайте визначення терміну «тривалість робочого часу».

Тести для самоконтролю

1. При оформленні нового працівника на роботу не використовується:

- а) штатний розклад;
- б) розрахунково-платіжна відомість;
- в) заява про прийом на роботу;
- г) наказ про прийом на роботу.

2. Заробітна плата працівника – це для підприємства (підприємця):

- а) доходи;
- б) витрати;
- в) фінансові результати;
- г) головний біль.

3. Нарахування заробітної плати працівникам відображається записом:

- а) Дт рах. 661 – Кт рах. 641;
- б) Дт рах. 661 – Кт рах. 811;
- в) Дт рах. 811 – Кт рах. 661;
- г) Дт рах. 811 – Кт рах. 641.

4. ЄСВ – це:

- а) єдиний статистичний внесок;
- б) єдиний внесок в Фонд безробіття;
- в) єдиний внесок в Фонд тимчасової непрацездатності;
- г) єдиний соціальний внесок.

5. Ставка ЄСВ «зверху»:

- а) для всіх суб'єктів господарювання однакова і складає 36,76%;
- б) для всіх суб'єктів господарювання однакова і складає 49,7%;
- в) згідно класу професійного ризику від 36,76% до 49,7%;
- г) для фізичних осіб 36,76%, для юридичних осіб 49,7%.

6. Сума ПДФО визначається:

- а) (сума нарахованої зарплатні + ЄСВ «зверху») × 15%;
- б) (сума нарахованої зарплатні + ЄСВ «знизу») × 15%;
- в) (сума нарахованої зарплатні + ЄСВ «зверху» – ЄСВ «знизу») × 15%;
- г) (сума нарахованої зарплатні – ЄСВ «знизу») × 15%.

7. Нарахування ЄСВ «зверху» відображається бухгалтерською проводкою:

- а) Дт рах. 661 – Кт рах. 65;
- б) Дт рах. 661 – Кт рах. 811;
- в) Дт рах. 811 – Кт рах. 66;
- г) Дт рах. 82 – Кт рах. 65.

8. Нарахування ЄСВ «знизу» відображається бухгалтерською проводкою:

- а) Дт рах. 661 – Кт рах. 65;
- б) Дт рах. 661 – Кт рах. 821;
- в) Дт рах. 82 – Кт рах. 66;
- г) Дт рах. 84 – Кт рах. 64.

9. Виплата заробітної плати працівникам з каси підприємства відображається записом:

- а) Дт рах. 661 – Кт рах. 301;
- б) Дт рах. 661 – Кт рах. 311;
- в) Дт рах. 301 – Кт рах. 311;
- г) Дт рах. 641 – Кт рах. 301.

10. Максимальний розмір заробітної плати, з якої вираховується ЄСВ, складає:

- а) 15 неоподатковуваних податком мінімумів доходів громадян;
- б) 10 прожиткових мінімумів для працездатних осіб;
- в) 15 прожиткових мінімумів для працездатних осіб;
- г) такого обмеження законодавством не передбачено.

11. Записом Дт рах. 64 – Кт рах. 31 відображують:

- а) сплату до бюджету ЄСВ «знизу»;
- б) сплату до бюджету ЄСВ «зверху»;
- в) сплату до бюджету ПДФО;
- г) всі варіанти правильні.

Література:

1. Волкова І.А. Фінансовий облік. Частина І./ І.А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2011.
2. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.
3. Кодекс законів про працю України, затв. Законом № 322-VIII від 10.12.71 ВВР із змінами та доповненнями.
4. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2012. – 647 с.

РОЗДІЛ 13

ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

13.1. Облік операційних витрат

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

13.1.1. Облік адміністративних витрат

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» визначено, що до адміністративних витрат відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення адміністративних витрат, виступають:

- по амортизації – «Розрахунок амортизації основних засобів»;
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах – «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- грошових коштів – «Видатковий касовий ордер», виписка банку;
- витрат на відрядження – «Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт»;
- заробітної плати – «Табель обліку використання робочого часу», а також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість».

Щомісячне списання адміністративних витрат оформлюється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Узагальнення обліку адміністративних витрат здійснюють при журнальній формі обліку у журналі №5, а при спрощеній формі обліку – у розділі II Відомості 5-М.

13.1.2. Облік витрат на збут

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

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

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Бухгалтерськими документами, що є підставою для визначення витрат на збут, виступають такі ж документи, що зазначені до рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Щомісячне списання витрат на збут оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Для узагальненого обліку витрат на збут використовують журнал № 5 при журнальній формі обліку, а при спрощеній формі обліку – розділ II Відомості 5-М.

13.1.3. Облік інших операційних витрат

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91

«Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має такі субрахунки:

940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

941 «Витрати на дослідження і розробки»;

942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;

943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

945 «Втрати від операційної курсової різниці»;

946 «Втрати від знецінення запасів»;

947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;

948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;

949 «Інші витрати операційної діяльності».

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». На субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів, які визначені відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

На субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство у відповідності із П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

На субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості в разі недостатності суми

нарахованого резерву сумнівних боргів та про суму списаної безнадійної заборгованості, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено.

На субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» і 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

На субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації. Балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи».

На субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

На субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення в інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо. Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про витрати страховика, зокрема відрахування у централізовані страхові резервні фонди, які утворюються для забезпечення виконання зобов'язань щодо окремих видів обов'язкового страхування, відрахування в страхові резерви, інші, ніж резерв незароблених премій, які формуються у випадках, передбачених чинним законодавством.

Первинними документами, що використовуються для відображення інших операційних витрат виступають:

- по основних засобах – «Розрахунок амортизації основних засобів», «Інвентаризаційний опис основних засобів»;

- по виробничих запасах – «Лімітно-забірна картка», «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», «Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей»;

- по малоцінних та швидкозношуваних предметах – «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- грошових коштів – «Видатковий касовий ордер», виписка банку, «Акт інвентаризації наявності грошових засобів»;
- заробітної плати – «Табель обліку використання робочого часу», а також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість».

Щомісячне списання інших витрат операційної діяльності на результати від операційної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Для синтетичного обліку інших витрат операційної діяльності при журнальній формі обліку використовується журнал № 5, а при спрощеній формі обліку – розділ II Відомості 5-М.

13.2. Облік витрат іншої діяльності

Окрім операційної діяльності, підприємства здійснюють також іншу діяльність. Витрати іншої діяльності включають:

- дії підприємства, що призводять до змін у структурі власного і позикового капіталу, в результаті яких виникають фінансові витрати;
- отримання підприємством збитків від участі в капіталі інших підприємств;
- витрати, що виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо із виробництвом або реалізацією продукції, робіт, послуг.

13.2.1. Облік фінансових витрат

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

На рахунку 95 «Фінансові витрати» ведеться облік витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями.

Рахунок 95 «Фінансові витрати» має такі субрахунки:

- 951 »Відсотки за кредит»;
- 952 »Інші фінансові витрати».

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати» а також на рахунки обліку витрат з придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу, відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

На субрахунку 951 «Відсотки за кредит» ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 «Інші фінансові витрати» ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансової оренди тощо.

Документальним підтвердженням здійснення фінансових витрат виступають: договір на отримання кредиту у банку, виписка банку, що засвідчує сплату відсотків.

Щомісячне списання фінансових витрат на результати фінансових операцій здійснюється на підставі довідки (розрахунку), оформленої працівниками бухгалтерії.

Узагальнення даних по обліку фінансових витрат здійснюється при журнальній формі обліку у журнал №5, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку – у розділі II Відомості 5-М.

13.2.2. Облік втрат від участі в капіталі

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, що обліковуються за методом участі в капіталі.

На рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в П(С)БО 12 «Інвестиції».

Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» має такі субрахунки:

961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»;

962 «Втрати від спільної діяльності»;

963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства».

За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням

частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків.

На субрахунку 962 «Втрати від спільної діяльності» ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами збитків.

На субрахунку 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства» ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків.

13.2.3. Облік інших витрат

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

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);
- собівартість реалізованих майнових комплексів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності.

На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг. За дебетом рахунку 97 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 97 «Інші витрати» має такі субрахунки:

- 970 «Витрати від зміни вартості фінансових інструментів»
- 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»;
- 972 «Втрати від зменшення корисності активів»;
- 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»;
- 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;
- 976 «Списання необоротних активів»;
- 977 «Інші витрати звичайної діяльності».

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

На субрахунку 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 972 «Втрати від зменшення корисності активів» відображаються втрати від зменшення корисності активів. Втрати від зменшення корисності активів визнаються відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

На субрахунку 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» відображаються втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій.

На субрахунку 976 «Списання необоротних активів» відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).

На субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» відображаються інші витрати звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 «Інші витрати».

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення розмірів інших витрат, виступають: виписка банку, «Акт на списання основних засобів», «Акт на списання автотранспортних засобів», акт про уцінку товарно-матеріальних цінностей, «Товарно-транспортна накладна», «Наряд на відрядну роботу» та ін.

Щомісячне списання інших витрат на фінансові результати здійснюється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівниками бухгалтерії.

Для узагальненого обліку інших витрат при журнальній формі обліку використовують журнал № 5, а при спрощеній формі обліку – розділ II Відомості 5-М.

Питання для самоконтролю:

1. Що представляють собою витрати підприємства?
2. Що включають адміністративні витрати?
3. На яких рахунках ведеться облік витрат на збут?

4. Що включають операційні витрати?
5. Які рахунки бухгалтерського обліку використовують для відображення фінансових витрат підприємства?

Тести для самоконтролю:

1. *Витрати – це:*
 - а) зростання зобов'язань;
 - б) зменшення (вибуття) активів;
 - в) зростання зобов'язань і зменшення (вибуття) активів;
 - г) трата грошей.
2. *Облік інших операційних витрат ведуть на рахунку:*
 - а) 68;
 - б) 79;
 - в) 84;
 - г) 85.
3. *Матеріальні витрати на виробництво показують, коли:*
 - а) перерахували гроші для покупки матеріалів;
 - б) постачальник відвантажив матеріали;
 - в) використовували матеріали для виготовлення продукції;
 - г) отримали продукцію (з використанням витрачених матеріалів).
4. *Видача заробітної плати з каси буде відображено бухгалтерською проводкою::*
 - а) Дт рах. 821 – Кт рах. 661;
 - б) Дт рах. 85 – Кт рах. 661;
 - в) Дт рах. 661 – Кт рах. 301;
 - г) Дт рах. 301 – Кт рах. 661.
5. *Нарахування заробітної плати буде відображено бухгалтерською проводкою:*
 - а) Дт рах. 821 – Кт рах. 661;
 - б) Дт рах. 85 – Кт рах. 661;
 - в) Дт рах. 661 – Кт рах. 301;
 - г) Дт рах. 301 – Кт рах. 661.
6. *До витрат за елементами не відносяться:*
 - а) інші операційні витрати;
 - б) надзвичайні витрати;
 - в) витрати на оплату праці;
 - г) матеріальні витрати.
7. *Калькулювання – це:*
 - а) підсумовування всіх понесених витрат;
 - б) зіставлення доходів з витратами;
 - в) визначення собівартості продукції;

г) чіткий розподіл майна власника підприємства і самого підприємства.

8. *Бухгалтерський запис Дт рах. 23 – Кт рах. 84 означає, що:*

а) перенесли витрати виробництва на рахунок 23;

б) показали отримання продукції на склад;

в) списали собівартість проданої продукції на фінрезультат;

г) показали вартість непроданої продукції;

Література:

1. Волкова І.А. Фінансовий облік. Частина І./ І.А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2011.
2. Завгородний В.П. Бухгалтерський учет в Україні (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затв. ВРУ від 16.07.99р. № 996 – XIV.
4. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2012. – 647 с.

РОЗДІЛ 14 ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

14.1. Визнання та класифікація доходів

Нормативним документом, який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності є П(С)БО 15 «Дохід».

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

Критерії визнання доходу, наведенні в П(С)БО 15, застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

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

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

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

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

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

6. Надходження, що належать іншим особам.

7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.

8. Сума балансової вартості валюти.

Доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за групами:

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

б) чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)\$

в) інші операційні доходи;

г) фінансові доходи;

д) інші доходи.

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

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

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

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.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- імовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;

- дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

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

- роялті (платежі за використання нематеріальних активів підприємства /патентів, торгівельних марок, авторського права,

програмних продуктів і т.ін.) визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;

- дивіденди (частина чистого прибутку, розподілена між учасниками /власниками/ у відповідності з долею їх участі у власному капіталі підприємства) визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

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

Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

14.2. Організація обліку доходів

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності».

Для обліку доходів планом рахунків передбачено застосування наступних бухгалтерських рахунків:

- 70 «Доходи від реалізації»;
- 71 «Інший операційний дохід»;
- 72 «Доходи від участі в капіталі»;
- 73 «Інші фінансові доходи»;
- 74 «Інші доходи»;
- 76 «Страхові платежі».

14.2.1. Облік доходів від реалізації

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності,

про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації».

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

702 «Дохід від реалізації товарів»;

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;

704 «Вирахування з доходу»;

705 «Перестраховування».

За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховування (у кореспонденції з субрахунком 705 «Перестраховування»); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісій, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів, сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 705 «Перестраховування» підприємства, які є страховиками, відповідно до Закону України «Про страхування», узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховування. За дебетом субрахунку 705 відображаються суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховикам за договорами перестраховування, за кредитом – частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестраховування. Щомісяця сальдо субрахунку 705 списується (закривається) у кореспонденції із субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Бухгалтерськими документами з обліку доходів від реалізації виступають: прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-

фактура, товарно-транспортна накладна, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів та ін.

Віднесення доходу від реалізації на фінансові результати від операційної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки) оформленої працівниками бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 70 «Доходи від реалізації» здійснюється при журнальній формі обліку у журналі № 6.

14.2.2. Облік інших операційних доходів

Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ведеться на рахунку 71 «Інший операційний дохід». За кредитом цього рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 71 «Інший операційний дохід» має такі субрахунки:

710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»;

712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

713 «Дохід від операційної оренди активів»;

714 «Дохід від операційної курсової різниці»;

715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»;

716 «Відшкодування раніше списаних активів»;

717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;

718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;

719 «Інші доходи від операційної діяльності».

На субрахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» узагальнюється інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів, та від зміни справедливої вартості біологічних активів, який визначено відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

На субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» узагальнюється інформація про доходи від реалізації іноземної валюти.

На субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних

активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів» узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства.

На субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків.

На субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів.

На субрахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності.

На субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (окрім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю.

На субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 «Інший операційний дохід», зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації, від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства. Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про інші доходи від страхової діяльності, зокрема комісійні винагороди за перестраховання, частки від страхових сум та страхових відшкодувань, належні до сплати перестраховиками,

повернуті суми із централізованих страхових резервних фондів, повернуті суми страхових резервів, інших, ніж резерв незароблених премій.

Бухгалтерськими документами по обліку інших операційних доходів є: прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, договір оренди, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, контракти та договори, документально оформлені рішення судових органів, книга обліку розрахунків з депонентами, інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей та ін.

Віднесення інших операційних доходів на фінансовий результат від операційної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 71 «Інший операційний дохід» здійснюється при журнальній формі обліку у журналі № 6.

14.2.3. Облік доходів від участі в капіталі

Для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі, призначено рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі». За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» має такі субрахунки:

721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

722 «Дохід від спільної діяльності»;

723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

На субрахунку 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків.

На субрахунку 722 «Дохід від спільної діяльності» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків.

На субрахунку 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Щомісячне списання доходів від участі в капіталі на результат фінансових операцій здійснюється на підставі довідки (розрахунку), оформленої працівником бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» здійснюється при журнальній формі обліку у журналі № 6.

14.2.4. Облік інших фінансових доходів

Для обліку доходів, що виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», призначено рахунок 73 «Інші фінансові доходи». За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом – списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» має такі субрахунки:

731 «Дивіденди одержані»;

732 «Відсотки одержані»;

733 «Інші доходи від фінансових операцій».

На субрахунку 731 «Дивіденди одержані» узагальнюється інформація про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними.

На субрахунку 732 «Відсотки одержані» узагальнюється інформація про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 «Дивіденди одержані», зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо.

На субрахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій» узагальнюється інформація про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку «Інші фінансові доходи», зокрема про доходи від амортизації премії за випущеними облігаціями.

Бухгалтерськими документами по обліку інших фінансових доходів виступають: прибутковий касовий ордер, виписка банку, товарно-транспортна накладна, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, контракти та договори про передачу необоротних активів в фінансову оренду та ін.

Узагальнення даних по рахунку 73 «Інші фінансові доходи» здійснюється при журнальній формі обліку у журналі № 6.

14.2.5. Облік інших доходів

Для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 «Інші доходи». За кредитом цього рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 74 «Інші доходи» має такі субрахунки:

740 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів»

741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»;

742 «Дохід від відновлення корисності активів»;

744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»;

745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»;

746 «Інші доходи».

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

На субрахунку 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» узагальнюється інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій.

На субрахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів» узагальнюється інформація про визнані відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» доходи від відновлення корисності активів.

На субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій. Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

На субрахунку 746 «Інші доходи» узагальнюється інформація про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 «Інші доходи», зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом, сума дооцінки необоротних активів.

Бухгалтерськими документами по обліку інших доходів виступають: прибутковий касовий ордер, виписка банку, товарно-транспортна накладна, прибутковий ордер, рахунок-фактура, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, контракти і договори, які уклалися із постачальниками і фінансово-кредитними установами та ін. Щомісячне списання доходів на результати іншої звичайної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 74 «Інші доходи» проводяться при журнальній формі обліку у журналі № 6.

14.2.6. Облік страхових платежів

Для обліку страховиками надходжень страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами страхування призначено рахунок 76 «Страхові платежі». За кредитом рахунку 76 «Страхові платежі» відображається збільшення у страховика страхових платежів, за дебетом – повернення страхувальнику страхових платежів у разі дострокового припинення дії договору страхування.

Щомісяця рахунок 76 закривається кореспонденцією з субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Документами по обліку страхових платежів виступають: прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер, виписка банку із доданими до неї первинними документами, а також договори страхування.

Щомісячне списання доходів від страхування здійснюється на рахунок 70 «Доходи від реалізації» на підставі розрахунку (довідки) оформленої працівником бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 76 «Страхові платежі» проводяться при журнальній формі обліку у журналі № 6.

14.2.7. Облік доходів майбутніх періодів

Для узагальнення інформації щодо одержаних доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах, призначено рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів».

До доходів майбутніх періодів відносяться, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручка за вантажні перевезення, виручка від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

За кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

Приклад 14.1

Підприємство наддало в оренду складські приміщення, які простоювали. Оплату отримали наперед за 3 місяці. Це називається доходи майбутніх періодів. Проводка має вигляд:

<i>Операція</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>	<i>Сума</i>
1. Отримали товар гроші	301, 311	685	Сума 1
2. Нараховані податкові відрахування	643	641	Сума 1:6
3. Відображений дохід майбутній	685	69	Сума 1 – Сума 1:6
4. Списано податкові відрахування	685	643	Сума 1:6

На рахунку 69 виникає не реальний дохід, а майбутній. Реальний виникає помірно, по закінченню трьох місяців.

<i>Операція</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>	<i>Сума</i>
5. Зарахували дохід в частині, що відноситься на даний місяць	69	713	Сума 2 = (Сума 1-Сума 1:6):3

14.3. Облік фінансових результатів

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства призначено рахунок 79 «Фінансові результати». За кредитом цього рахунку відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності»;

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

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності» визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати».

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами», субрахунки рахунку 79 дебетують у кореспонденції з кредитом рахунків 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» із кредитом рахунків класу 8 «Витрати за елементами» у порядку закриття цих рахунків.

Питання для самоконтролю:

1. Що представляє собою дохід підприємства?
2. Що неможна визнати доходом підприємства?
3. Які бухгалтерські рахунки використовуються для відображення доходів на підприємстві?

4. Дайте визначення терміну доход від реалізації продукції.
5. Які Ви знаєте фінансові доходи підприємства?

Тести для самоконтролю:

1. *Дохід – це:*
 - а) прибуток;
 - б) надходження грошей;
 - в) надходження активів або зменшення зобов'язань викликають зростання власного капіталу;
 - г) вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу.
2. *При продажу товару покупцеві дохід виникатиме:*
 - а) коли покупець перерахує гроші;
 - б) коли гроші від покупця надійдуть на поточний рахунок постачальника;
 - в) коли постачальник зняв гроші з поточного рахунку;
 - г) коли постачальник відвантажив товар покупцеві.
3. *Доходом підприємства, визнаним в бухгалтерському обліку може бути:*
 - а) сума ПДВ, якщо підприємство його платник;
 - б) надійшли гроші в рамках договору комісії на користь комітента (підприємство – не комітент);
 - в) сума винагороди за посередницькі послуги в рамках договору комісії;
 - г) сума отриманого авансу.
4. *При продажу продукції у постачальника в бухгалтерському обліку буде здійснено запис:*
 - а) Дт рах. 311 – Кт рах. 361;
 - б) Дт рах. 361 – Кт рах. 701;
 - в) Дт рах. 701 – Кт рах. 641;
 - г) Дт рах. 311 – Кт рах. 641.
5. *Доходи майбутніх періодів відображаються на рахунку:*
 - а) 70;
 - б) 30;
 - в) 39;
 - г) 69.
6. *Зарахування доходів майбутніх періодів підприємства в частині, що відноситься на цей місяць відобразатиметься бухгалтерським записом:*
 - а) Дт рах. 69 – Кт рах. 70;
 - б) Дт рах. 70 – Кт рах. 69;
 - в) Дт рах. 361 – Кт рах. 70;

г) Дт рах. 311 – Кт рах. 361.

Література:

1. Волкова І.А. Фінансовий облік. Частина І./ І.А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2011.
2. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.
4. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2012. – 647 с.

РОЗДІЛ 15

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

15.1. Бухгалтерський баланс (звіт про фінансовий стан)

Нормативним документом, яким визначається зміст і форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей є Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Особливості складання консолідованого балансу визначаються Н(П)СБО 2 «Консолідована фінансова звітність».

Серед термінів, що використовуються в Н(П)СБО 1 є:

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

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

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

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

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою; оцінка статті може бути достовірно визначена.

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. У випадках, передбачених нормативно-

правовими актами, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу і відповідних форм фінансової звітності підприємства. Особливості складання окремого балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. При складанні балансу та відповідних форм фінансової звітності підприємств з урахуванням показників окремого балансу та відповідних форм окремої фінансової звітності інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

Оцінка та подальше розкриття окремих статей балансу в примітках до звітності здійснюються згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

15.2. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)

Нормативним документом, яким визначається зміст і форма звіту про фінансові результати та загальні вимоги до розкриття його статей є Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

В Н(П)СБО 1 визначено, що звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід.

У звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

15.3. Звіт про рух грошових коштів

Нормативним документом, яким визначається зміст і форма звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей є Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

В Н(П)СБО 1 визначено, що звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.

15.4. Звіт про власний капітал

Нормативним документом, яким визначається зміст і форма звіту про власний капітал та загальні вимоги до розкриття його статей є Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

В Н(П)СБО 1 визначено, що звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У графах звіту про власний капітал, призначених для наведення складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені у розділі I «Власний капітал» балансу. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

Питання для самоконтролю:

1. Що представляють собою активи підприємства?
2. Дайте визначення терміну власний капітал.
3. Що таке операційний цикл?
4. Яка ціль складання балансу на підприємстві?
5. Дайте визначення поняттю «витрати».
6. Що включають грошові кошти підприємства?
7. Охарактеризуйте поняття власний капітал підприємства.

Тести для самоконтролю:

1. *Звітність не буває:*
 - а) фінансовою;
 - б) податковою;
 - в) стратегічною;
 - г) статистичною.
2. *Згідно Закону «Про бухгалтерський облік в Україні» не повинні складати фінансову звітність:*
 - а) малі підприємства;
 - б) великі підприємства;
 - в) бюджетні установи;
 - г) приватні підприємства.
3. *Зовнішніми користувачами фінансової звітності не є:*
 - а) органи державної статистики;
 - б) засновники;
 - в) держреєстратор;
 - г) органи, до сфери управління яких відносяться підприємства.
4. *В фінансовій звітності малих й великих підприємств загальним є:*
 - а) Звіт про рух грошових коштів;
 - б) Звіт про фінансові результати;
 - в) Звіт про власний капітал;
 - г) додатки до фінансових звітів.
5. *Визначальним твердженням для балансу є:*
 - а) доходи = витрати;
 - б) сальдо на початок = сальдо на кінець;
 - в) актив = пасив;
 - г) оборот за дебетом = оборот за кредитом.
6. *Баланс містить розділів:*
 - а) 4 в активі й 5 в пасиві;
 - б) 2 в активі й 2 в пасиві;
 - в) 5 в активі й 3 в пасиві;

г) на розсуд, але щоб в активі й пасиві було однакова кількість розділів.

7. *Звіт про фінансові результати складають, щоб визначити:*

- а) чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (робіт, послуг);
- б) всього чисті доходи;
- в) всього витрати;
- г) чистий прибуток.

8. *Звіт про фінансові результати складається із:*

- а) 1-го розділу;
- б) 2-х розділів;
- в) 3-х розділів;
- г) 3-х розділів в активі й 5-ти розділів в пасиві.

9. *Щоб правильно виправити помилки в бухгалтерській звітності, потрібно ознайомитись з:*

- а) НП(С)БО 1;
- б) П(С)БО 6;
- в) П(С)БО 25;
- г) П(С)БО 34.

Література:

1. Волкова І.А. Фінансовий облік. Частина І./ І.А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2011.
2. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.
3. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України, 07.02.2013 р., № 73.
4. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2012. – 647 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

План

**рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,
зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
(затверджено Наказом Мініну України від 30.11.1999г. № 291),
№ 1591 (з1557-11) від 09.12.2011**

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки(рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
КЛАС 1. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ				
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість	Усі види діяльності
		101	Земельні ділянки	
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Тварини	
		108	Багаторічні насадження	
		109	Інші основні засоби	
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	

12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	
		123	Права на комерційні позначення	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторські та суміжні з ними права	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	
		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	
		135	Знос інвестиційної нерухомості	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	
		155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	

16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
		165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		182	Довгострокові векселі одержані	
		183	Інша дебіторська заборгованість	
		184	Інші необоротні активи	
19	Гудвіл	191	Гудвіл при придбанні	Усі види діяльності
		193	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)	

КЛАС 2. ЗАПАСИ				
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	
		203	Паливо	
		204	Тара й тарні матеріали	
		205	Будівельні матеріали	
		206	Матеріали, передані в переробку	
		207	Запасні частини	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	
		209	Інші матеріали	
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності

23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	281	Товари на складі	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торгова націнка	
		286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	

КЛАС 3. КОШТИ, РОЗРАХУНКИ ТА ІНШІ АКТИВИ				
30	Готівка	301	Готівка в національній валюті	Усі види діяльності
		302	Готівка в іноземній валюті	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	

		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
		335	Електронні гроші, номіновані в національній валюті	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ	
		364	Розрахунки за гарантійним забезпеченням	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підзвітними особами	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	
		374	Розрахунки за претензіями	

		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	
		377	Розрахунки з іншими дебіторами	
		378	Розрахунки з державними цільовими фондами	
		379	Розрахунки за операціями з деривативами	
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності

КЛАС 4. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ				
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	401	Статутний капітал	Усі види діяльності
		402	Пайовий капітал	
		403	Інший зареєстрований капітал	
		404	Внески до незареєстрованого статутного капіталу	
41	Капітал у дооцінках	411	Дооцінка (уцінка) основних засобів	Усі види діяльності
		412	Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів	
		413	Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	
		414	Інший капітал у дооцінках	
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	

		423	Накопичені курсові різниці	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	
		425	Інший додатковий капітал	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	
		453	Інший вилучений капітал	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	
		476	Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	
		477	Забезпечення матеріального заохочення	
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок	
		48	Цільове фінансування і цільові надходження	
482	Кошти з бюджету та державних цільових фондів			

		483	Благодійна допомога	
		484	Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень	
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	Страхова діяльність
		492	Резерви із страхування життя	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	
		495	Результат зміни технічних резервів	
		496	Результат зміни резервів із страхування життя	

КЛАС 5. ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	

52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності

КЛАС 6. ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	

62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхуванням	651	За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
66	Розрахунки за виплатами працівникам	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
		663	Розрахунки за іншими виплатами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	681	Розрахунки за авансами одержаними	Усі види діяльності
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	

		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності

КЛАС 7. ДОХОДИ І РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ				
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходу	
		705	Перестраховування	
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		711	Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти	
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	
		713	Дохід від операційної оренди активів	
		714	Дохід від операційної курсової різниці	
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	

		719	Інші доходи від операційної діяльності	
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	740	Дохід від зміни вартості фінансових інструментів	Усі види діяльності
		741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	
		742	Дохід від відновлення корисності активів	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
		746	Інші доходи	
76	Страхові платежі		За видами страхування	Страхова діяльність
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої діяльності	

КЛАС 8. ВИТРАТИ ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ

80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	

		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	
		806	Витрати запасних частин	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		808	Витрати товарів	
		809	Інші матеріальні витрати	
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	Усі види діяльності
		812	Премії та заохочення	
		813	Компенсаційні виплати	
		814	Оплата відпусток	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	
		816	Інші витрати на оплату праці	
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Усі види діяльності
		824	Відрахування на індивідуальне страхування	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
		833	Амортизація нематеріальних активів	
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами затрат	Усі види діяльності

КЛАС 9. ВИТРАТИ ДІЯЛЬНОСТІ

90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		904	Страхові виплати	
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		941	Витрати на дослідження і розробки	
		942	Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	
		946	Втрати від знецінення запасів	
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	
		949	Інші витрати операційної діяльності	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	

96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
97	Інші витрати	970	Витрати від зміни вартості фінансових інструментів	Усі види діяльності
		971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	
		972	Втрати від зменшення корисності активів»	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати діяльності	
98	Податки на прибуток		За видами податку	Усі види діяльності

КЛАС 0. ПОЗАБАЛАНСОВІ РАХУНКИ				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідально му зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	

		025	Матеріальні цінності довірителя	
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування		За видами об'єктів, на які нараховується амортизація	Усі види діяльності

Додаток Б

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ
		01
Підприємство _____	за ЄДРПОУ	
Територія _____	за КОАТУУ	
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОПФГ	
Вид економічної діяльності _____	за КВЕД	

Середня кількість працівників¹ _____

Адреса, телефон _____

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

за міжнародними стандартами фінансової звітності

Баланс (Звіт про фінансовий стан)

на _____ 20_ р.

Форма N 1

Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду		
1	2	3	4		
I. Необоротні активи	1000				
Нематеріальні активи					
первісна вартість	1001				
накопичена амортизація	1002				
Незавершені капітальні інвестиції	1005				
Основні засоби	1010				
первісна вартість	1011				
знос	1012				
Інвестиційна нерухомість	1015				

Довгострокові біологічні активи	1020			
Довгострокові фінансові інвестиції:				
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030			
інші фінансові інвестиції	1035			
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040			
Відстрочені податкові активи	1045			
Інші необоротні активи	1090			
Усього за розділом I	1095			
II. Оборотні активи				
Запаси	1100			
Поточні біологічні активи	1110			
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125			
Дебіторська заборгованість за розрахунками:	1130			
за виданими авансами				
з бюджетом	1135			
у тому числі з податку на прибуток	1136			
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155			
Поточні фінансові інвестиції	1160			
Гроші та їх еквіваленти	1165			
Витрати майбутніх періодів	1170			
Інші оборотні активи	1190			
Усього за розділом II	1195			
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття				
	1200			
Баланс	1300			

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду		
1	2	3	4		
I. Власний капітал					
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400				
Капітал у дооцінках	1405				
Додатковий капітал	1410				
Резервний капітал	1415				
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420				
Неоплачений капітал	1425	()	()		
Вилучений капітал	1430	()	()		
Усього за розділом I	1495				
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення					
Відстрочені податкові зобов'язання	1500				
Довгострокові кредити банків	1510				
Інші довгострокові зобов'язання	1515				
Довгострокові забезпечення	1520				
Цільове фінансування	1525				
Усього за розділом II	1595				
III. Поточні зобов'язання і забезпечення					
Короткострокові кредити банків	1600				
Поточна кредиторська заборгованість за:					
довгостроковими зобов'язаннями	1610				
товари, роботи, послуги	1615				
розрахунками з бюджетом	1620				
у тому числі з податку на прибуток	1621				

розрахунками зі страхування	1625			
розрахунками з оплати праці	1630			
Поточні забезпечення	1660			
Доходи майбутніх періодів	1665			
Інші поточні зобов'язання	1690			
Усього за розділом III	1695			
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700			
Баланс		1900		

Керівник
Головний бухгалтер

Додаток В

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ
Підприємство _____		01
(найменування)	за ЄДРПОУ	

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за _____ 20_ р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Валовий: прибуток	2090		
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	()	()
Витрати на збут	2150	()	()
Інші операційні витрати	2180	()	()
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()

Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350		
збиток	2355	()	()

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500		
Витрати на оплату праці	2505		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
Амортизація	2515		
Інші операційні витрати	2520		
Разом	2550		

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник
Головний бухгалтер

Додаток Г

Підприємство _____ (найменування)	Дата (рік, місяць, число)	за ЄДРПОУ						
		<table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <th colspan="3" style="text-align: center;">КОДИ</th> </tr> <tr> <td style="width: 33%; height: 20px;"></td> <td style="width: 33%;"></td> <td style="width: 33%;"></td> </tr> </table>	КОДИ					
КОДИ								

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) за 20__ р.

Форма № 3

Код за ДКУД

1801004

<i>Стаття</i>	<i>Код рядка</i>	<i>За звітний період</i>	<i>За аналогічний період попереднього року</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від: Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000		
Повернення податків і зборів	3005		
у тому числі податку на додану вартість	3006		
Цільового фінансування	3010		
Інші надходження	3095		
Витрачання на оплату: Товарів (робіт, послуг)	3100	()	()
Праці	3105	()	()
Відрахувань на соціальні заходи	3110	()	()
Зобов'язань з податків і зборів	3115	()	()
Інші витрачання	3190	()	()
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195		
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205		

Надходження від отриманих: відсотків	3215		
дивідендів	3220		
Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250		
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	()	()
необоротних активів	3260	()	()
Виплати за деривативами	3270	()	()
Інші платежі	3290	()	()
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295		
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності	3300		
Надходження від: Власного капіталу			
Отримання позик	3305		
Інші надходження	3340		
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	()	()
Погашення позик	3350		
Сплату дивідендів	3355	()	()
Інші платежі	3390	()	()
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395		
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400		
Залишок коштів на початок року	3405		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415		

Керівник
Головний бухгалтер

Підприємство _____
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

КОДИ		

**Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)
за 20__ р.**

Форма № 3-н

Код за ДКУД

1801006

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500				
Коригування на: амортизацію необоротних активів	3505		X		X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520				
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550				
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560				
Грошові кошти від операційної діяльності	3570				
Сплачений податок на прибуток	3580	X		X	

Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195				
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		X		X
необоротних активів	3205		X		X
Надходження від отриманих: відсотків	3215		X		X
дивідендів	3220		X		X
Надходження від деривативів	3225		X		X
Інші надходження	3250		X		X
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	X		X	
необоротних активів	3260	X		X	
Виплати за деривативами	3270	X		X	
Інші платежі	3290	X		X	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження від: Власного капіталу	3300		X		X
Отримання позик	3305		X		X
Інші надходження	3340		X		X
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	X		X	
Погашення позик	3350	X		X	
Сплату дивідендів	3355	X		X	
Інші платежі	3390	X		X	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395				
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400				

Залишок коштів на початок року	3405		X		X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410				
Залишок коштів на кінець року	3415				

Керівник
Головний бухгалтер

Додаток Д

	Дата (рік, місяць, число)			КОДИ
Підприємство _____				1
(найменування)				

Звіт про власний капітал за _____ 20__ р.

Форма № 4 Код за ДКУД 1801005

Стаття	Код рядка	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000								
Коригування:									
Зміна облікової політики	4005								
Виправлення помилок	4010								
Інші зміни	4090								
Скоригований залишок на початок року	4095								
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100								
Інший сукупний дохід за звітний період	4110								
Розподіл прибутку:									
Виплати власникам (дивіденди)	4200								

Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205								
Відрахування до резервного капіталу	4210								
Внески учасників: Внески до капіталу	4240								
Погашення заборгованості з капіталу	4245								
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	4260								
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265								
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270								
Вилучення частки в капіталі	4275								
Інші зміни в капіталі	4290								
Разом змін у капіталі	4295								
Залишок на кінець року	4300								

Керівник
Головний бухгалтер

Додаток Ж

Розмір єдиного соціального внеску

<i>Клас професійного ризику виробництва</i>	<i>Розмір єдиного внеску</i>
1	36,76
2	36,77
3	36,78
4	36,79
5	36,8
6	36,82
7	36,83
8	36,85
9	36,86
10	36,88
11	36,9
12	36,92
13	36,93
14	36,95
15	37
16	37,04
17	37,06
18	37,13
19	37,16
20	37,17
21	37,18
22	37,19
23	37,26
24	37,3
25	37,33
26	37,39
27	37,45

28	37,51
29	37,58
30	37,6
31	37,61
32	37,65
33	37,66
34	37,77
35	37,78
36	37,86
37	37,87
38	37,96
39	37,97
40	37,99
41	38
42	38,03
43	38,05
44	38,1
45	38,11
46	38,19
47	38,24
48	38,26
49	38,28
50	38,45
51	38,47
52	38,52
53	38,54
54	38,57
55	38,66
56	38,74
57	39,01
58	39,02

59	39,1
60	39,48
61	39,76
62	39,9
63	40,19
64	40,4
65	42,61
66	42,72
67	49,7

Додаток 3

I. Виплати, які здійснюються у грошовій формі.

1. Соціальні допомоги та виплати, встановлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, на народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми тощо).

2. Одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію згідно із законодавством та колективними договорами (включаючи грошову допомогу державним службовцям та науковим (науково-педагогічним) працівникам), військовослужбовцям при звільненні з військової служби.

3. Надбавки та доплати до державних пенсій працюючим пенсіонерам.

4. Вихідна допомога у разі припинення трудового договору.

5. Відшкодування, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні.

6. Витрати на відрядження, а саме: добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення. Компенсаційні виплати та добові, які виплачуються у разі переїзду на роботу в іншу місцевість згідно із законодавством.

7. Виплати в установленому розмірі особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи (крім надбавок та доплат до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених законодавством, за роботу на територіях радіоактивного забруднення, оплата додаткових відпусток, що надаються відповідно до Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи»).

8. Компенсація моральної шкоди працівникам, що виплачується за рішенням суду.

9. Винагорода, що сплачується за авторським договором на створення та використання творів науки, літератури та мистецтва, крім гонорару штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництва, установ мистецтва та (або) оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на відповідному підприємстві. Винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції та їх використання.

10. Надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, що направляються для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно

проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у визначених законодавством розмірах.

11. Компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструмента та особистого транспорту.

12. Довічна плата за звання дійсного члена та члена-кореспондента академії наук.

13. Позики, видані працівникам для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво та ведення домашнього господарства.

14. Матеріальна допомога разового характеру, що надається окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання.

15. Допомога, що виплачується молодим спеціалістам під час відпустки після закінчення навчального закладу.

II. Виплати, які надаються в натуральній або грошовій формі.

1. Вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих працівникам в обсягах та за переліком професій, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання обкладення податком з доходів фізичних осіб вартості безоплатно наданих вугілля та вугільних брикетів» від 14 квітня 2004 р. № 462 (Офіційний вісник України – 2004 р. – № 15. – Ст. 1039), або виплата грошової компенсації вартості такого вугілля та вугільних брикетів.

2. Платіж згідно з договорами добровільного медичного та пенсійного страхування працівників і членів їх сімей.

3. Витрати на колективне харчування плавскладу річкового, морського та рибпромислового флоту, а також харчування льотного складу цивільної авіації під час виконання завдань польоту, що можуть бути прирівняні до добових витрат, що виплачуються у разі відрядження.

4. Витрати на харчування учасників спортивних заходів, у тому числі суддів, на час перебування на спортивних змаганнях та навчально-тренувальних зборах у межах установлених норм.

5. Відшкодування працівникам витрат на придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту в разі невидачі їх роботодавцем або вартість виданого згідно з чинними нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування.

6. Вартість придбаних роботодавцем проїзних квитків, що персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у разі потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку із специфікою роботи).

7. Витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв).

8. Вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників.

9. Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (крім суми заробітної плати, що зберігається за основним місцем роботи працівників, за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів), а саме:

- витрати на оплату навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів;

- стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади;

- оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу та назад;

- витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання навчального матеріалу, оренда приміщень).

10. Витрати на проведення культурно-освітніх і оздоровчих заходів та утримання громадських служб (крім оплати праці працівників, які їх обслуговують).

Витрати на благоустрій садівничих товариств (будівництво шляхів, енерго- та водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів для працівників.

11. Витрати на платне навчання працівників і членів їх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю, згідно з договором між підприємством та навчальним закладом.

12. Вартість житла, переданого у власність працівникам.

13. Витрати на оплату послуг з лікування працівників, які були надані установами охорони здоров'я.

14. Доходи за акціями та інші доходи від участі працівників у власності підприємства (дивіденди, відсотки, виплати за паями), а також доходи від здавання в оренду землі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Астахов В.П. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – М.: Експерт.бюро, 1997. – 352 с.
2. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: 3-є вид. / П.Й. Атамас. – К.: центр навчальної літератури, 2011.
3. Атамас П.Й.. Управлінський облік / П.Й. Атамас. – 2-ге видання. – К.: Центр навчальної літератури, 2011.
4. Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / В.С. Білоусько, М.І. Беленкова, Ф.Ф. Бутинець. – 5-те видання. – Житомир: Рута, 2008. – 404 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – 8-ме видання. – Житомир: Рута, 2010. – 912 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського учета: Підручник для вузів. – Житомир: ЖІТІ, 2000.
7. Бухгалтерський облік в Україні: Теорія і практика / під ред. А.Н. Коваленко. – Дніпропетровськ: ТОВ Баланс-Клуб, 2003. – 528 с.
8. Ватуля І.Д. Облік у бюджетних установах / І.Д. Ватуля. – К.: Центр навчальної літератури, 2011.
9. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту. Навчальний посібник / М.П. Войнаренко, Н.А. Понаморьова, О.В. Замазій. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
10. Волкова І.А. Фінансовий облік. Частина I / І.А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2011.
11. Волкова І.А. Фінансовий облік. Частина II / І.А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2011.
12. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практичний посібник. – К.: Лібра, 2010. – 840 с.
13. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – К.: А.С.К., 2010. – 272 с.
14. Грабова Н.М., Кривонос Ю.Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: Навч. посібник. – К.: А.С.К., 2011. – 416 с.
15. Грабова Н.Н., Добровський В.Н. Бухгалтерський учет в производственных и торговых предприятиях: Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2001. – 624 с.
16. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. Навчальний посібник / І.В. Жолнер. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

17. Завгородний В.П. Бухгалтерський учет в Україні (с использованием национальных стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – К.: А.С.К., 2011. – 848 с.
18. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затв. ВРУ від 16.07.99р. № 996 – XIV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
19. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика. Второе издание, 2010. – 192 с.
20. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2010. – 334 с.
21. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. 2-ге видання, перепр. – К.: «Центр учбової літератури», 2011. – 736 с.
22. Лишиленко О.В.. Фінансовий облік / О.В. Лишиленко. – 2-ге вид. – К. Центр навчальної літератури, 2011.
23. Медведев М.Ю. Бухгалтерський академічний словник: Словник / М.Ю. Медведев. – М. Московська фінансово-промислова академія, 2011. – 656 с.
24. Медвідь Л.Г. Облік у банках. Навчальний посібник / Л.Г. Медвідь, І.В. Фостяк. – Львів: Магнолія, 2010. – 360 с.
25. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих операцій господарської діяльності з випуску та проведення лотерей, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 01.10.2004 р., № 619.
26. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 29.12.2006 р., № 1315.
27. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 10.01.2007 р., № 2.
28. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 16.11.2009 р., № 1327.
29. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 30.09.2003 р., № 561.
30. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 01.11.2010 р., № 1300.
31. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 11.04.2013 р., № 476.

32. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 29.12.2000 р., № 356.
33. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 28.03.2013 р., № 433.
34. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 27.06.2013 р., № 635.
35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України, 07.02.2013 р., № 73.
36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України, 27.06.2013 р., № 628
37. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 496 с.
38. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій з 10.01.2012 затверджено наказом Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 9.12.2011 р., № 1591.
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затв. наказом Міністерства фінансів України, 08.10.1999 р., № 237.
40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв. наказом Міністерства фінансів України, 31.01.2000 р., № 20.
41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затв. наказом Міністерства фінансів України, 26.04.2000 р., № 91.
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затв. наказом Міністерства фінансів України, 30.11.2001 р., № 559.
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затв. наказом Міністерства фінансів України, 28.07.2000 р., № 181.
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України, 29.11.1999 р., № 290.
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України, 31.12.1999 р., № 318.

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. наказом Міністерства фінансів України, 28.12.2000 р., № 353.
47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затв. наказом Міністерства фінансів України, 28.04.2001 р., № 205.
48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» затв. наказом Міністерства фінансів України, 07.07.1999 р., № 163.
49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затв. наказом Міністерства фінансів України, 10.08.2000 р., № 193.
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції», затв. наказом Міністерства фінансів України, 28.02.2002 р., № 147.
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затв. наказом Міністерства фінансів України, 18.06.2001 р., № 303.
52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію», затв. наказом Міністерства фінансів України, 16.07.2001 р., № 344.
53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затв. наказом Міністерства фінансів України, 25.02.2000 р., № 39.
54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затв. наказом Міністерства фінансів України, 28.10.2003 р., № 601.
55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затв. наказом Міністерства фінансів України, 07.11.2003 р., № 617.
56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затв. наказом Міністерства фінансів України, 24.12.2004 р., № 817.
57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затв. наказом Міністерства фінансів України, 19.05.2005 р., № 412.
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України, 18.11.2005 р., № 790.
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України, 28.04.2006 р., № 415.

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затв. наказом Міністерства фінансів України, 02.07.2007 р., № 779.
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», затв. наказом Міністерства фінансів України, 26.08.2008 р., № 1090.
62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акцій», затв. наказом Міністерства фінансів України, 30.12.2008 р., № 1577.
63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України, 28.05.1999 р., № 137.
64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України, 27.04.2000 р., № 92.
65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України, 18.10.1999 р., № 242.
66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України, 20.10.1999 р., № 246.
67. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затв. наказом Міністерства фінансів України, 25.01.2011 р., № 27.
68. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. Наказом Міністерства фінансів України, 24.05.1995 р., № 88.
69. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 24.05.1995 р., № 88.
70. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 02.09.2014 р., № 879.
71. Положення проведення касових операцій у національній валюті в Україні, затв. Постановою Правління НБУ, 15.12.2004 р., № 637.
72. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затв. ВРУ від 12.05.2011 р. №3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>
73. Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності: постановою Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 р. № 1223 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1223-2011-%D0%BF>
74. Серікова Т.М., Понікаров В.Д. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – Харків: ВД ІНЖЕК, 2003. – 162 с.

75. Слободяник Ю.Б. Статистичний облік. Навчальний посібник / Ю.Б. Слободяник. К.: Центр учбової літератури, 2010. – 128 с.
76. Соколов Я.В. Основи бухгалтерського обліку: підручник. – М.: Фінанси і статистика, 2000.
77. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2010. – 578 с.
78. Сук Л.К. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2008. – 507 с.
79. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2012. – 647 с.
80. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник для студентів Економічних спец. вищ. навч. закл. – 6-ті від.-К.: А.С.К., 2002. – 784 с.
81. Чабанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002.– 672 с.
82. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – К.: Знання-Прес, 2003.– 444 с.

Наукове видання

**Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко,
Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко**

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Українською мовою

Верстка – Н.М. Ковальчук

Підписано до друку 06.05.2015. Формат 60x84/16.
Папір офсетний. Гарнітура Cambria. Цифровий друк.
Умовно-друк. арк. 22,79. Тираж 300. Замовлення № 0416к-251.
Ціна договірна. Віддруковано з готового оригінал-макета.

Видавництво і друкарня – Видавничий дім «Гельветика»
73034, м. Херсон, вул. Паровозна, 46-а, офіс 105.
Телефон +38 (0552) 39 95 80
E-mail: mailbox@helvetica.com.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ДК № 4392 від 20.08.2012 р.