

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ
ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

В. Ф. Петрова

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

(для студентів 3 курсу заочної форми навчання освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавр, галузь знань – 0305 «Економіка та підприємництво», 0306 «Менеджмент і адміністрування» факультету післядипломної освіти і заочного навчання)

Харків
ХНАМГ
2012

Петрова В. Ф. Конспект лекцій з курсу “Бухгалтерський облік ” для студентів 3 курсу заочної форми навчання освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавр, галузь знань – 0305 «Економіка та підприємництво», 0306 «Менеджмент і адміністрування» факультету післядипломної освіти і заочного навчання) / В. Ф. Петрова; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2012. – 150 с.

Автор: к. е. н., доц. кафедри ЕПМГ В. Ф. Петрова

Рецензент: д. е. н., проф. кафедри ЕПМГ ХНАМГ А. Є. Ачкасов

Рекомендовано кафедрою ЕПМГ
протокол № 1 від 31.8.2010р.

ВСТУП

Наука — це динамічна система знань, що розкривають нові явища в суспільстві й природі з метою використання їх у практичній діяльності людей.

Теорія обліку передусім спирається на філософію, яка вивчає найбільш загальні закони розвитку суспільства і пізнання. Ці закони визначають розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку, для яких важливе значення мають такі розділи філософії, як онтологія і гносеологія.

Господарський облік історично зумовлений; він виник і розвивався разом із господарською діяльністю людини. В XV ст. з'явилися перші друковані праці з правил ведення обліку, автором однієї з яких був Лука Пачоллі (1445—1515), відомий як родоначальник бухгалтерії. Його книга "Трактат про рахунки і записи" є першою працею з бухгалтерського обліку. З розвитком продуктивних сил і виробничих відносин у різних соціально-економічних формаціях облік адаптувався до вимог суспільства і в результаті сформувався як прикладна економічна наука.

Бухгалтерський облік спирається на широку законодавчу базу, що регулює діяльність підприємства. Правову регламентацію розглядають не тільки як метод, а і як принцип управління. Тому юридичні науки, правові дисципліни формують правове поле бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ.

Бухгалтерський облік тісно пов'язаний з економічною теорією і прикладними економіками, які вивчають різні фази відтворення: виробництво — обмін — розподіл — споживання і такі економічні категорії, як виробничі ресурси, ціна, гроші, товар, прибуток. Разом з тим, економічна теорія є методологічною базою інших економічних наук, зокрема мікро — й макроекономіки, економічної статистики, фінансів, менеджменту й маркетингу. Бухгалтерський облік як функція управління тісно пов'язаний з плануванням, аналізом, контролем і регулюванням.

Усі учасники ринкової економіки є користувачами бухгалтерської інформації. Залежно від основних інтересів і цілей це можуть бути державні органи і громадські організації, юридичні особи, які мають відносини з підприємством, фізичні особи (акціонери), зарубіжні партнери та інвестори. Всіх користувачів бухгалтерської інформації поділяють на внутрішніх і зовнішніх.

Тема 1. Господарський облік, його сутність і характеристика

1. Сутність господарського обліку. Поняття господарського обліку.
2. Бухгалтерський облік, ціль, функції та основні принципи.
3. Облікові вимірники, що застосовують у обліку.

Ключові поняття: бухгалтерський облік, господарський облік, точність і об'єктивність, своєчасність обліку, фінансовий облік, принцип бухгалтерського обліку, натуральні вимірники, трудові вимірники, грошовий вимірник.

Сутність бухгалтерського обліку. Поняття господарського обліку

Історія розвитку бухгалтерського обліку як науки показує, що він являє собою самостійну галузь наукових знань, яка має певні системотвірні ознаки і є частиною системи економічних наук. Бухгалтерський облік є самостійною прикладною економічною наукою і певною галуззю практичної суспільної діяльності.

Бухгалтерський облік накопичує, групує і систематизує факти господарської діяльності, є досконалою інформаційною базою управління підприємством. Застосування методичних прийомів аналізу й аудиту дає змогу за даними бухгалтерського обліку розкрити причинно-наслідкові результати господарської діяльності, активізувати й прогнозувати цю діяльність. Бухгалтерський облік як наука і практична діяльність тісно пов'язаний з багатьма фундаментальними і прикладними дисциплінами.

Поняття облік у широкому розумінні означає спостереження, вимірювання та реєстрацію певних природних і суспільних явищ. Для людей важливим є облік того, що впливає на суспільство, об'єктом особливої уваги є господарська діяльність, основу якої становить виробництво матеріальних благ. Господарська діяльність — це будь-яка діяльність, пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних і нематеріальних благ. Суб'єктами господарської діяльності є фізичні та юридичні особи. Фізичними особами є громадяни країни та інших держав, юридичними особами — підприємства, організації й установи. Їхня діяльність в Україні регулюється чинним законодавством. Господарський облік здійснюють як фізичні, так і юридичні особи.

Юридичні особи — суб'єкти господарської діяльності є обліковими одиницями, які мають окрему систему бухгалтерського обліку і складають встановлену звітність від дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Господарський облік історично виник і розвивався разом з господарською діяльністю людини. Метою його є адекватне відображення фактів господарської діяльності, надання повної і правдивої інформації для прийняття рішень. Суть господарського обліку пізнають через його стадії :

- спостереження;
- вимірювання;
- реєстрацію;
- групування;
- узагальнення.

Кожному з названих етапів (стадій) технології обліку відповідає певний

набір способів і прийомів (методологія): документація та інвентаризація, оцінка і калькуляція, реєстри, рахунки і подвійний запис, баланс і звітність.

Господарський облік завжди за своїм призначенням забезпечує інформацією процес управління і його апарат, оскільки господарський облік у широкому розумінні є функцією управління, поряд з плануванням (бюджетуванням), контролем, аналізом і прогнозуванням.

В Україні господарський облік поділяють на три види: *оперативний, статистичний, бухгалтерський*, кожен з яких має свої завдання, об'єкти обліку, способи одержання і обробки інформації, функції.

Оперативний облік використовують для спостереження і контролю за окремими операціями і процесами на найважливіших ділянках господарської діяльності з метою управління ними в міру їх здійснення. Він тісно пов'язаний з контролем, не має певної системи документації, використовує всі вимірники, забезпечує оперативність одержання інформації.

Статистичний облік вивчає і контролює масові суспільно-економічні, й окремі типові явища і процеси. При цьому кількісні аспекти статистика досліджує в нерозривному зв'язку з якісним змістом у конкретних умовах місця і часу. Статистика застосовує різні вимірники і властиві їй способи спостереження (масові й вибіркові), систему показників (абсолютні, відносні й середні величини). Дані статистичного обліку застосовують для макроекономічного аналізу й управління, тому оперативний і бухгалтерський облік підпорядковують завданням державної статистики.

Бухгалтерський облік, ціль, функції і основні принципи

Бухгалтерський облік відображає господарську діяльність підприємств, організацій і установ. Він охоплює всі засоби господарства, джерела їх формування, всі господарські процеси й результати діяльності.

Бухгалтерський облік — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Таке визначення дано в Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ.

Особливості бухгалтерського обліку полягають у тому, що він перш за все вартісний, суцільний і безперервний, документально обґрунтований, використовує властиві йому способи опрацювання інформації. Всі юридичні особи, створені в Україні, незалежно від організаційних форм і форм власності, повинні вести бухгалтерський облік й подавати фінансову звітність. Це положення засвідчує стаття 29 (Облік і звітність) Закону України "Про підприємства в Україні" від 4 січня 1992 р. № 2032-ХІ.

Метою бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства.

Всі три види обліку — *оперативний, статистичний і бухгалтерський* — тісно взаємопов'язані, доповнюють один одного й утворюють єдину систему обліку, що ґрунтується на єдності предмета, мети, завдання, методології,

державного регулювання. Бухгалтерський облік у загальному циклі управління підприємством (планування — облік — аналіз — регулювання) виконує такі функції: *інформаційну, контрольну, оціночну, аналітичну*.

Інформаційна функція бухгалтерського обліку полягає в забезпеченні інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів. Контрольна функція бухгалтерського обліку полягає в необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю збереження та ефективного використання ресурсів, виконання планових завдань, дотримання чинного законодавства й умов угод і контрактів. Оціночна функція бухгалтерського обліку полягає у вимірі й оцінці ресурсів, визначенні вартості і собівартості виробленої продукції, розрахунку результату діяльності підприємства, його рентабельності. Оцінка є результатом вимірювання й ідентифікації об'єктів обліку. Аналітична функція бухгалтерського обліку полягає в здійсненні на основі первинних і зведених даних економічного аналізу наявності, стану й руху ресурсів і результатів діяльності підприємства з широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання.

Для досягнення мети і виконання обліком своїх функцій він має відповідати таким вимогам: порівнянності конкретних показників бізнес-плану й обліку, точності й об'єктивності, ясності й доступності, своєчасності, економічності.

Порівнянність конкретних показників бізнес-плану й обліку необхідна для оцінки виконання планових завдань, порівняння результатів діяльності з витраченими ресурсами. Така порівнянність ґрунтується на єдиних методологічних засадах побудови планових і фактичних показників.

Точність і об'єктивність обліку означають, що всі облікові дані мають бути правильними і відображати справжній стан і результати діяльності, тобто відображати як досягнення, так і недоліки в роботі підприємства.

Ясність і доступність обліку означають, що показники обліку мають бути простими й зрозумілими, чітко характеризувати всі аспекти діяльності підприємства, бути доступними для широкого загалу працівників і акціонерів підприємства, громадськості.

Своєчасність обліку полягає в забезпеченні підприємств своєчасною інформацією, необхідною для прийняття ефективних рішень, розробки конкретних заходів, оперативного керівництва.

Економічність обліку означає, що він має бути максимально дешевим при необхідній повноті й вчасності. Його досягають автоматизацією обліково-обчислювальних робіт, яка призводить до економії матеріальних і трудових ресурсів.

В умовах ринкових відносин бухгалтерський облік диференціюється за сферою діяльності й за обліковими функціями. За сферою діяльності він поділяється на виробничо-господарський, бюджетний і банківський. За об'єктами обліку, планом рахунків, специфікою ведення ці види обліку істотно відрізняються один від одного. За обліковими функціями бухгалтерський облік поділяється на фінансовий, податковий і управлінський.

Фінансовий облік — комплексний системний облік майна, господарської діяльності підприємства через суцільне, повне й безперервне відображення господарських процесів за звітний період. Його ведуть відповідно до законодавства країни й міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. Здійснюється для формування вартісних показників діяльності підприємства і виявлення зовнішніх зв'язків з постачальниками, покупцями, банками, інвесторами, акціонерами.

Податковий облік — окремий функціональний облік з метою посилення контрольно-аналітичної функції обліку правильності нарахувань і сплати податків. Здійснюється для формування показників валового доходу і валових витрат з метою обчислення прибутку й податку.

Фінансовий і податковий облік регулюється законодавством. Він обов'язковий для всіх суб'єктів господарювання і оприлюднюється у фінансовій звітності й деклараціях, підлягає аудиту.

Управлінський облік — процес підготовки інформації, необхідної керівництву для потреб внутрішнього менеджменту поточної виробничої діяльності підприємства. Здійснюється для формування показників усередині підприємства за центрами відповідальності.

Загальне визнання облікових принципів залежить від того, наскільки вони відповідають трьом критеріям: доречності, об'єктивності й здійсненності.

Принцип **доречний**, якщо інформація про певну господарську одиницю має зміст і принесе користь споживачам інформації. Принцип **об'єктивний**, якщо на інформацію не впливають особисті думки, дії чи оцінки тих, хто її готує. Об'єктивність передбачає надійність, перевіреність, відповідність дійсності. Принцип **здійснений**, якщо його реалізація не спричиняє надмірних труднощів чи витрат.

Принцип бухгалтерського обліку — це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці й реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні ґрунтуються на таких принципах: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання змісту над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність.

Обачність — принцип, згідно з яким методи оцінки, що застосовують у бухгалтерському обліку, мають запобігати недооцінці зобов'язань та витрат, і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Це означає, що витрати та зобов'язання потрібно відображати в бухгалтерському обліку відразу після отримання інформації про ймовірність їх виникнення, а активи й доходи — лише тоді, коли їх реально отримано або зароблено.

Повне висвітлення — принцип, згідно з яким фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, які приймають на її основі. Це

означає, що користувачам надана суттєва й доречна інформація про фінансовий стан і результати господарської діяльності підприємства.

Автономність — принцип, який означає, що кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства. Цей принцип застосовують навіть у випадку, коли власник несе повну матеріальну відповідність за зобов'язаннями підприємства. Цей принцип сприяє досягненню чіткого визначення сфери підзвітності, тобто господарську діяльність пов'язують з конкретним суб'єктом.

Послідовність — принцип постійного (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, має бути обґрунтована й розкрита у фінансовій звітності.

Безперервність — принцип, який передбачає, що оцінку активів та зобов'язань підприємства здійснюють, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі. Тобто підприємство не збирається ліквідуватися та істотно скорочувати свою діяльність — не виникає потреби розподілу активів для покриття зобов'язань і розрахунку з власниками.

Нарахування та відповідність доходів і витрат — принцип, який означає, що для визначення фінансового результату звітного періоду треба порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. При цьому доходи й витрати відображають у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності на момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Виходячи з цього принципу, доходи слід відображати в обліку й звітності в тому періоді, коли їх було зароблено, а витрати — на основі відповідності цим доходам. Витрати, які не мають безпосереднього зв'язку з певними доходами, слід відображати в тому періоді, коли вони виникли.

Превалювання змісту над формою — принцип, коли операції обліковують відповідно до їх сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми. Цей принцип засвідчує, що бухгалтерський облік не є засобом простої фіксації формальних даних. Тому наявність чи відсутність первинних документів або законодавчих актів не завжди є підставою для відображення чи невідображення операцій у бухгалтерському обліку з метою складання фінансової звітності.

Історична (фактична) собівартість — принцип, відповідно до якого пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво й придбання. Проте пріоритетність історичної (фактичної) собівартості стосується головним чином первісної вартості активів і зобов'язань.

Єдиний грошовий вимірник — принцип вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у фінансовій звітності в єдиній грошовій оцінці. Підприємства України ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України — гривні. Поряд з

тим в аналітичному обліку широко застосовують натуральні й трудові вимірники, іноземні валюти.

Періодичність — принцип, що означає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, а проміжну звітність складають щоквартально нарастаючим підсумком з початку звітного року.

Отже розглянуті десять принципів бухгалтерського обліку й фінансової звітності, які в Україні законодавчо закріплені, є важливою складовою методології бухгалтерського обліку й базою для створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності. Вони є обов'язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів. На основі принципів розробляють національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Облікові вимірники, що застосовують у обліку

Для відображення господарських засобів і процесів, що відбуваються на підприємстві, їхніх кількісних і якісних характеристик, у обліку застосовують різні вимірники: натуральний, трудовий, грошовий.

Натуральні вимірники забезпечують кількісне і якісне відображення облікових об'єктів у одиницях ваги, об'єму, площі, потужності тощо. Вони мають свої переваги й недоліки. Без натуральних вимірників не можна скласти виробничий план з номенклатури виробів, проаналізувати використання матеріальних ресурсів, балансів. Проте натуральні вимірники можна застосовувати лише для обліку однорідних об'єктів, їх не можна узагальнювати, використовуючи різні одиниці виміру.

Трудові вимірники використовують для визначення затраченої праці в одиницях робочого часу — днях, годинах, хвилинах. За їх допомогою в поєднанні з натуральними встановлюють і контролюють норми виробітку, визначають продуктивність праці, обчислюють фонд робочого часу й оплати праці.

Грошовий вимірник застосовують для узагальнення, обчислення вартості об'єктів обліку. Цей вимірник використовують при плануванні й обліку процесів виробництва й обігу, для визначення результатів і рентабельності діяльності, здійснення розрахунків між підприємствами, організаціями, установами. Як і натуральний, грошовий вимірник має певні переваги й недоліки.

Застосування в обліку всіх трьох вимірників у взаємозв'язку забезпечує повне й різнобічне відображення облікованих об'єктів, отримання узагальненої інформації щодо діяльності як окремого підприємства, галузі, так і економіки країни в цілому.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення бухгалтерського обліку та його мети.
2. Які функції виконує бухгалтерський облік у системі управління підприємством?
3. Назвіть облікові вимірники, охарактеризуйте специфіку їх застосування.
4. Дайте узагальнюючу характеристику системи господарського обліку.
5. Як можна класифікувати користувачів облікової інформації?

Тема 2. Предмет і метод бухгалтерського обліку

1. Предмет бухгалтерського обліку.
2. Об'єкти бухгалтерського обліку: господарські засоби, джерела утворення господарських засобів, господарські процеси та їх класифікація.
3. Метод бухгалтерського обліку і його елементи.

Ключові поняття: предмет бухгалтерського обліку, суб'єкт бухгалтерського обліку, об'єкти бухгалтерського обліку, господарські засоби, джерела господарських засобів, господарські процеси, активи.

Предмет бухгалтерського обліку

Предмет — це те, на що спрямована пізнавальна, творча й практична діяльність людей. *Предмет бухгалтерського обліку* в широкому розумінні — все те, що відображають у обліку, тобто господарська діяльність.

У вузькому розумінні предметом обліку виступають факти (дії, події) господарської діяльності, які трансформуються у своїй сукупності в певний стан і результати господарської діяльності. Отже вивчення того, що обліковують, розкриває суть бухгалтерського обліку, а вивчення того, як ведуть облік, якими способами і прийомами його здійснюють, розкриває його метод. Предмет обліку — це факти господарської діяльності, які характеризують стан і використання ресурсів підприємства, процес придбання, виробництва й збуту, розрахункові відносини підприємства з фізичними і юридичними особами, результати діяльності підприємства, формування інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Суб'єкт бухгалтерського обліку — це господарюючий суб'єкт у особі підприємства, організації, установи, особи та ін. Предмет краще зрозуміти через його елементи.

Об'єкти бухгалтерського обліку

Предмет бухгалтерського обліку складається з окремих елементів, складових, які називають *об'єктами*. Під об'єктом обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та їх рух у процесі відтворення. Слід зазначити, що предмет бухгалтерського обліку обмежується рамками господарюючого суб'єкта. Предметом обліку є не самі об'єкти в їх фізичному розумінні, а інформація про них, необхідна для управління. Об'єкти, що обліковують, за економічним змістом і призначенням можна об'єднати в три групи:

- 1) господарські засоби (майно);
- 2) джерела господарських засобів;
- 3) господарські процеси.

Об'єкти бухгалтерського обліку показані на рис. 1

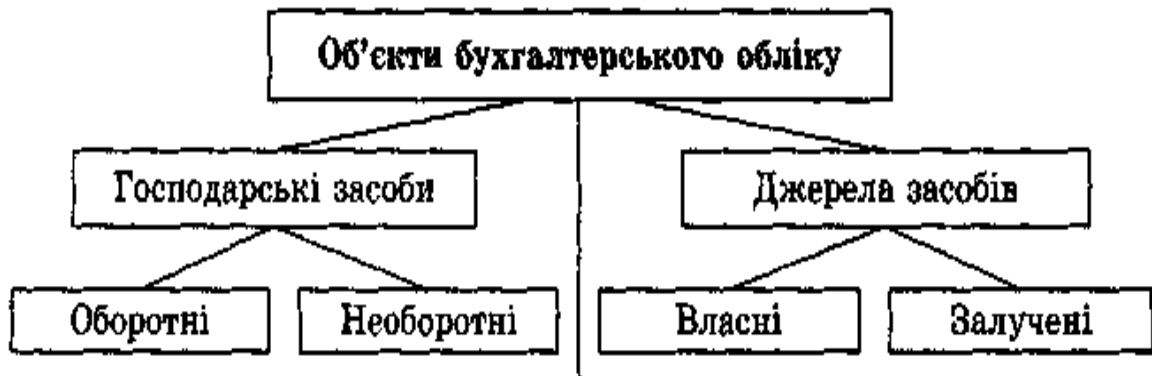


Рис. 1 – Об'єкти бухгалтерського обліку

Можна зробити висновок, що *предметом бухгалтерського обліку* є господарські засоби за їх складом і використанням, джерела формування та їх цільове призначення, господарські процеси, що відбуваються на підприємстві.

Для поглибленого вивчення об'єктів бухгалтерського обліку, якими є господарські засоби, підприємства використовують групування господарських засобів за двома ознаками:

- за складом і розміщенням;
- за джерелами утворення (формування).

Майно підприємства — це основні й оборотні засоби, що належать підприємству, розмір яких відображають у бухгалтерському балансі. Оскільки майно відображають у активі балансу, то прийнято майно називати активами. *Активи* (від лат. *асіюиз* — діяльний, активний) — це ресурси, отримані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікують, призведе до збільшення економічних вигод у майбутньому. Вони поділяються за багатьма класифікаційними ознаками, серед яких, з погляду бухгалтерського обліку, основними є такі:

- за формами функціонування;
- за характером участі в процесі обороту;
- за ступенем ліквідності.

Класифікацію активів підприємства наведено на рис. 2.

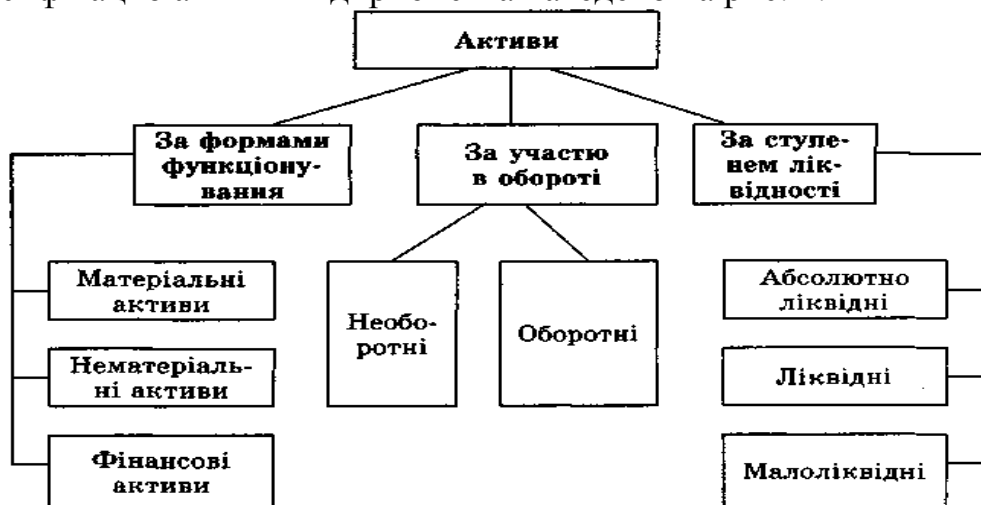


Рис. 2 – Класифікація активів підприємства

За формами функціонування господарські активи поділяють на такі групи: матеріальні, нематеріальні, фінансові активи.

Матеріальні активи — це засоби підприємства, які мають матеріально-речову форму. До групи матеріальних активів підприємства включають: основні засоби, незавершене будівництво, запаси.

Основні засоби — це сукупність засобів праці, які функціонують у незмінній натурально-речовій формі протягом періоду, більшого, ніж один рік від дати введення в експлуатацію. Вартість основних засобів зменшується поступово з їх фізичним і моральним зношуванням. До основних засобів належать: земля, будівлі, споруди, машини, інструменти, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), а вартісну межу підприємство встановлює самостійно.

Незавершене будівництво — це вартість недобудованих об'єктів, споруд, будівництво яких здійснюють для власних потреб підприємства.

Запаси — це активи, які утримують з метою подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, управління підприємством чи які перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу. До запасів відносять: виробничі запаси, тварин на вирощуванні й відгодівлі, незавершене виробництво, готову продукцію, товари.

Нематеріальні активи — це об'єкти довгострокового вкладення (більше року), що мають вартісну оцінку, але не є речовими цінностями (права користування природними ресурсами, майном, права на знаки для товарів і послуг, об'єкти промислової власності, авторські права, гудвіл тощо). Нематеріальні активи, як і основні засоби, переносять свою вартість на витрати виробництва протягом строку їх функціонування шляхом нарахування амортизації за встановленими нормами.

Фінансові активи — це група господарських засобів підприємства у формі готівкових коштів та інших фінансових інструментів, які належать підприємству. До цієї групи належать готівкові кошти в національній і іноземній валюті, фінансові інвестиції підприємства в цінні папери та статутні капітали інших підприємств, дебіторська заборгованість різних фізичних і юридичних осіб перед конкретним підприємством за відвантажену їм продукцію, товари чи надані послуги. Фінансові інвестиції і дебіторська заборгованість можуть бути довгостроковими (з терміном повернення понад рік) і поточними (з терміном повернення до року). Фізичних і юридичних осіб, які мають заборгованість перед цим підприємством, називають його дебіторами.

За характером участі в процесі обороту господарські засоби (активи) поділяють на необоротні й оборотні активи.

Необоротні активи — це сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. Як правило, до них належать засоби тривалістю використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). До необоротних господарських засобів підприємства належать: основні засоби, капітальні інвестиції, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи,

довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, інші необоротні активи.

Оборотні активи — це сукупність майнових цінностей, які обслуговують поточну господарську діяльність підприємства і повністю споживаються протягом одного операційного циклу, якщо він менший року. Тому всю свою вартість одразу переносять на виготовлену з них продукцію. Як правило, до них належать виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, дебіторська заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти в касі й на рахунках у банку.

За ступенем ліквідності господарські засоби (активи) підприємства поділяють на абсолютно ліквідні, ліквідні й малоліквідні.

Ліквідність активів підприємства — це ступінь можливості конвертування їх у грошову форму з метою своєчасного забезпечення платежів підприємства за поточними фінансовими зобов'язаннями. Розрізняють ступінь ліквідності за строками: якщо конкретний актив підприємства може набути грошової форми протягом місяця, то такий актив високоліквідний або абсолютно ліквідний, протягом 2—3 місяців — ліквідний, протягом 3—6 місяців — малоліквідний.

До абсолютно ліквідних активів належать кошти та їх еквіваленти, зокрема грошові кошти в національній і іноземній валютах у банках і касі, цінні папери тощо. До ліквідних активів належать поточні фінансові вкладення і дебіторська заборгованість, виробничі запаси, готова продукція, товари. До малоліквідних активів належать основні засоби, незавершене будівництво, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів.

Поняття ліквідності активів широко використовують при оцінці фінансового стану підприємства й фінансовому аналізі. Форма балансу підприємств в Україні, де відображають активи, побудована за ступенем зростання ліквідності.

Класифікацію господарчих засобів підприємства за складом і розташуванням відображено на рис. 3.

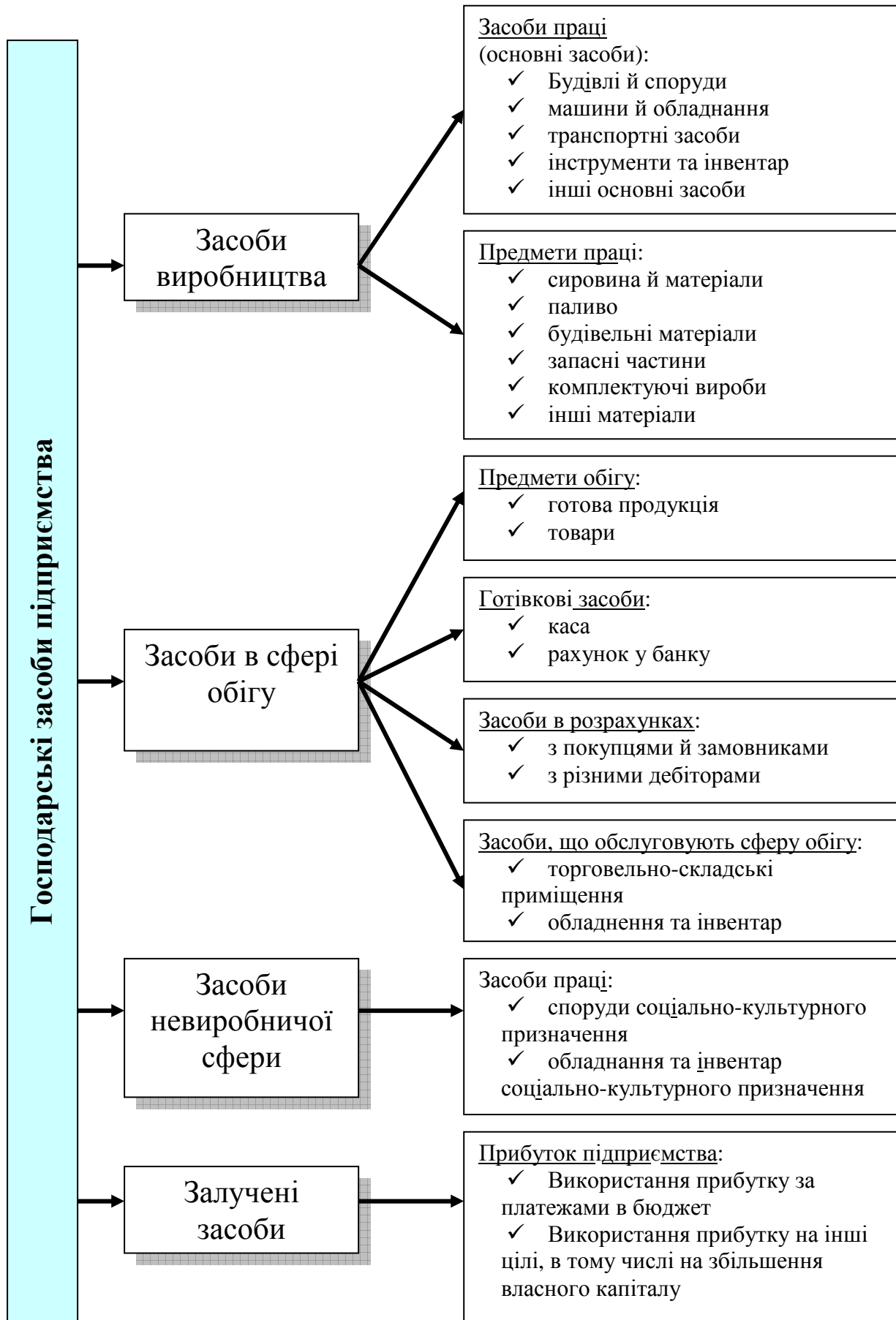


Рис. 3 - Класифікація господарських засобів підприємства за складом і розташуванням

Розглянута класифікація активів підприємства за різними ознаками характеризує передусім їх склад, структуру, а також їх розміщення, тобто вказує на те, куди і в що їх вкладено. Всебічна інформація про активи, представлені в класифікації, є важливим об'єктом бухгалтерського обліку й економічного аналізу, оскільки показує, куди і в що були вкладені кошти підприємства.

Найвні господарські засоби (активи) підприємства формуються за рахунок як власних, так і залучених коштів, або, як прийнято говорити, джерел. Тому господарські засоби підприємства за джерелами формування і цільовим призначенням класифікують на:

- джерела власних засобів;
- джерела залучених засобів.

До *власних джерел* формування господарських засобів належать кошти статутного й пайового капіталу (кошти, внесені засновниками на час реєстрації підприємства), додаткового й резервного капіталу, прибутку (одержаного за результатами діяльності). Власний капітал підприємства визначають вартістю його майна — тобто чистими активами, що обчислюють як різницю між вартістю майна (активів) і залучених коштів.

У практиці бухгалтерського обліку до власних джерел відносять власний капітал і забезпечення.

До власного капіталу належать: статутний капітал, пайовий і додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, забезпечення і цільове фінансування, доходи майбутніх періодів.

Статутний капітал формують за рахунок сукупності вкладів засновників (власників) у майно підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами (статутом). Розмір статутного капіталу може змінюватися тільки за рішенням засновників (акціонерів) за рахунок додаткових вкладень засновників або за рахунок частини прибутку підприємства. Аналогічно формують пайовий капітал, наприклад у кооперативах.

Резервний капітал є джерелом коштів, призначених для покриття передбачуваних у майбутньому можливих видатків, резервів на списання прострочених боргів, гарантійних зобов'язань, збитків тощо.

Додатковий капітал формують за рахунок емісійного доходу, дооцінки активів, безоплатно одержаного майна тощо. Фінансування є джерелом коштів за рахунок державного бюджету та інших фізичних і юридичних осіб. Фінансування діяльності підприємства з державного бюджету називають бюджетним фінансуванням. Якщо кошти підприємству з тією чи іншою спеціальною метою (науково-дослідні роботи, підготовка кадрів, соціальні потреби) надає організація, установа чи спонсор, то таке фінансування називають цільовим.

Прибуток підприємства є безпосереднім джерелом поповнення господарських засобів і відповідних резервів. У бухгалтерському обліку відображають не тільки формування прибутку, а й розподіл прибутку між

власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання.

До залучених джерел формування господарських засобів належать ті, що тимчасово надають в користування підприємству, а потім повертають їх власникам на узгоджених між ними і підприємством умовах. До таких джерел відносять: кредити банків, позикові кошти під зобов'язання, кредиторську заборгованість. Залучені кошти можуть бути довгостроковими й поточними (короткостроковими) і мають форму зобов'язань.

Кредити — це позики в грошовій або товарній формах на умовах повернення, що їх надають банки чи інші кредитні установи позичальнику (фізичній або юридичній особі). За користування кредитом сплачують відсоток. Залежно від терміну повернення кредити поділяють на довгострокові (понад рік) і короткострокові (до року). При кредитуванні підприємств банки дотримуються таких принципів: забезпеченість й цільовий характер кредиту, повернення, строковість і сплачуваність кредиту.

Зобов'язання за облігаціями — це додатково залучені кошти, які отримує підприємство внаслідок випуску і реалізації (емісії) своїх облігацій на умовах повернення і плати у вигляді премій. Як і кредити банків, вони можуть бути довгостроковими й короткостроковими.

Кредиторська заборгованість — це тимчасово залучені підприємством кошти від фізичних і юридичних осіб, тобто заборгованість підприємства перед іншими фізичними й юридичними особами за отриману від них продукцію, надані ними послуги чи виконані роботи, заборгованість за нарахованими але не сплаченими податками та іншими платежами. Кредиторську заборгованість у межах нормативних термінів оплати рахунків чи зобов'язань вважають нормальною, а в разі порушення термінів платежів — простроченою. Фізичні і юридичні особи, перед якими дане підприємство має кредиторську заборгованість, називаються кредиторами.

У балансі підприємства джерела залучених коштів називають зобов'язаннями. **Зобов'язання** — це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, погашення якої в майбутньому, як очікують, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Власний капітал і зобов'язання відображають у балансі з правої сторони і називають пасивами. Отже власний капітал і зобов'язання є важливими об'єктами бухгалтерського обліку, що засвідчує рис. 4.

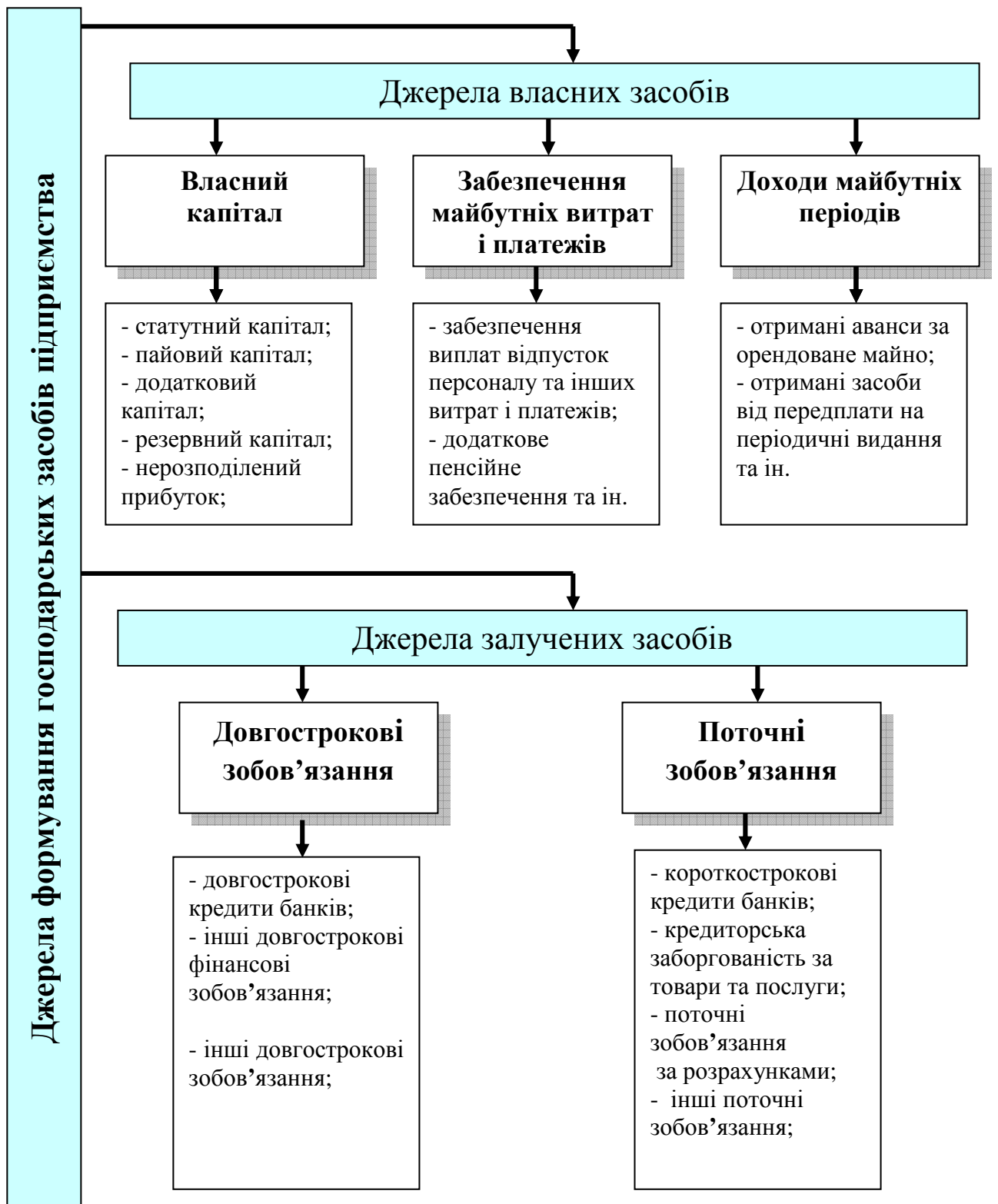


Рис. 4 – Класифікація джерел формування господарських засобів

Метод бухгалтерського обліку та його елементи

Бухгалтерський облік, як і кожна наука, має свій метод. *Метод* (від гр. *теікойоз* — дослідження) означає спосіб дослідження явищ, підхід до вивчення явищ, планомірний шлях встановлення істини, взагалі — прийом, спосіб дії. В своїй основі метод є інструментом виконання головного завдання науки — пізнання об'єктивних законів дійсності з метою використання їх у практичній діяльності людей. Для розкриття сутності бухгалтерського обліку широко використовують загальнонаукові методи: діалектичний, історичний та системний підходи, метод індукції і дедукції.

Діалектичний метод дає змогу вивчати облік у сукупності процесів, що видозмінюються та взаємозалежні; історичний підхід розглядає облік як продукт історичного становлення і розвитку потреб людини й суспільства; системний підхід визначає облік як внутрішньо структурований і організований об'єкт. У процесі відображення господарської діяльності економічного суб'єкта використовують методи індукції (від часткового до загального, від окремих фактів до узагальнення) і дедукції (від загального до часткового, від загальних суджень до окремих або інших висновків). У практиці бухгалтерського обліку більше прикладів індукції, оскільки господарські операції спочатку розкривають суть мікропроцесів і тільки потім відбувається їх групування й узагальнення в звітності. Взагалі методи індукції і дедукції тісно пов'язані з методичними прийомами: синтезом і аналізом, які безпосередньо виявляються в синтетичному й аналітичному обліках. Теоретичною основою бухгалтерського обліку є економічна теорія з її політичною економією, мікрота макроекономікою, історією економічної думки. Господарські факти (явища й процеси) вивчають у бухгалтерському обліку за економічними законами й категоріями.

Поряд із загальнонауковими методами й теоретичною основою бухгалтерський облік є самостійною економічною прикладною наукою і має свої специфічні методи (прийоми), обумовлені сутністю самого предмета, технологією обліку, завданнями й вимогами.

Метод бухгалтерського обліку — це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет.

Бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою таких методів:

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

Названі методи дають змогу формувати бухгалтерську інформацію для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Облікові дані формують за допомогою таких інструментів — **елементів методу**:

- документування;
- інвентаризація;
- оцінка;
- калькулювання;
- рахунки;

- подвійний запис;
- бухгалтерський баланс;
- бухгалтерська звітність.

Методу спостереження відповідають прийоми документування та інвентаризації; вимірювання здійснюють шляхом оцінки і калькулювання; реєстрація та класифікація (поточне групування) проводять на рахунках за допомогою подвійного запису; узагальнення інформації з метою звітності здійснюють у бухгалтерському балансі та фінансовій звітності. Ці інструменти забезпечують технологію облікового процесу — трансформацію даних про окремі господарські операції в різноманітну інформацію для управління.

Документування — спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій в первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо). Це початок і основа облікового процесу, без якого бухгалтерський облік неможливий. Кожну господарську операцію фіксують за допомогою документа, заповненого з дотриманням певних вимог, що надають йому юридичної сили.

Інвентаризація — метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку. Виконують шляхом описування, підрахунку, виміру, зважування й оцінки всіх залишків засобів і коштів у натурі, виявлення фактичної наявності й стану залишків майна підприємства і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку. Це метод контролю наявності та руху майна, заборгованості, роботи матеріально відповідальних осіб.

Оцінка — спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінки натуральні й трудові вимірники (характеристики) господарських засобів перераховують у вартісні. В бухгалтерському обліку оцінка об'єктів обліку ґрунтується переважно на показнику фактичних витрат на їх створення чи придбання (історичної собівартості). Майно та господарські операції оцінюють у національній валюті України шляхом підсумовування проведених витрат.

Калькулювання — це метод обчислення собівартості виготовлення продукції або виконаних робіт, наданих послуг. Суть його полягає в тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькулювання (виробу, процесу, замовлення тощо). Облік кругообігу капіталу базується на трьох калькуляціях: собівартості придбання (постачання, закупки), виробничої собівартості й повної собівартості реалізованої продукції.

Бухгалтерські рахунки — спосіб поточного групування у встановленому порядку. Рахунок — це локальна інформаційна система для групування економічно однорідних об'єктів обліку. Рахунок відображає стан та рух засобів, їх джерел і господарських процесів.

Подвійний запис — метод відображення господарської операції на рахунках; техніка бухгалтерського обліку. Подвійний запис є продуктом кругообігу господарських засобів, відображає подвійність господарських процесів. Суть його полягає в подвійному відображенні в бухгалтерському обліку кожної господарської операції: за дебетом одного і кредитом іншого

рахунка однієї і тієї ж суми. Подвійний запис не тільки важливий технічний, а й контрольний прийом.

Бухгалтерський баланс — метод узагальнення даних через рахунки і подвійний запис. Баланс показує склад майна суб'єкта діяльності за видами (складом і використанням) й джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірі. Містить дані для аналізу фінансового стану його активів та ліквідності підприємства. Бухгалтерський баланс показує залишки на рахунках, які характеризують, з одного боку, майно суб'єкта господарювання, а з другого — його власний і залучений капітал. Бухгалтерський баланс є однією з основних форм бухгалтерської звітності.

Бухгалтерська звітність — метод підсумкового узагальнення і одержання підсумкових показників за звітний період. Це впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників господарської діяльності підприємства за звітний період. Звітність складають за певними правилами і стандартами на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку з певною системою їх групування.

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

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність предмета і метода бухгалтерського обліку?
2. Назвіть класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку.
3. Дайте визначення активів як об'єкта бухгалтерського обліку, їх класифікацію.
4. Які є джерела формування господарських засобів підприємства?
5. Що таке власні джерела, який їхній склад?
6. Розкрийте економічний зміст і класифікацію залучених джерел (зобов'язань).
7. Які є критерії визнання принципів бухгалтерського обліку?
8. Перелічіть основні облікові принципи згідно з законодавством України.
9. Розкрийте взаємозв'язок предмета і метода бухгалтерського обліку.

Тема 3. Бухгалтерський баланс

1. Суть, поняття бухгалтерського балансу
2. Структура й основи складання бухгалтерського балансу
3. Типи балансових змін

Ключові поняття: балансовий метод, актив, пасив, стаття балансу, структура бухгалтерського балансу, типи балансових змін, необоротні активи, оборотні активи, витрати майбутніх періодів, власний капітал, забезпечення наступних витрат, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, доходи майбутніх періодів

Суть, поняття бухгалтерського балансу

Оперативне управління господарюючим суб'єктом вимагає достовірних і точних даних про стан і наявність господарських засобів, їх склад і розміщення, а також про джерела їх формування і цільове призначення. Таку інформацію, узагальнену і згруповану певним чином, отримують за допомогою бухгалтерського балансу. Взагалі **балансовий метод** широко використовують у економічних науках, наприклад, баланс доходів і витрат, касовий план банку, баланси матеріальних і трудових ресурсів тощо. Причому використовують балансові узагальнення як статичні, так і динамічні.

Баланс — це метод відображення стану господарських засобів (майна) за їхнім складом і джерелами утворення у вартісній оцінці на певну дату.

За формою баланс — це таблиця, на лівій стороні якої відображають склад і розміщення господарських засобів і яка називається **активом**, а на правій стороні, що називається **пасивом**, відображають джерела формування господарських засобів. Слова "актив" і "пасив" означають відповідні сторони бухгалтерського балансу. Це так звана горизонтальна форма складання бухгалтерського балансу, як правило, характерна для Німеччини, Італії, Росії. Для України такі складання практичні й традиційні. Скажімо, в Англії, США використовують вертикальну форму складання бухгалтерського балансу: спочатку показують склад активу, а потім — пасиву.

Бухгалтерський баланс схематично можна зобразити так:

Баланс

<i>Актив</i>		<i>Пасив</i>	
Склад і розміщення господарських засобів	Сума	Джерела утворення господарських засобів	Сума

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

Статті активу характеризують господарські засоби: основні засоби, запаси, кошти, дебітори та ін. Статті пасиву характеризують джерела власних і залучених коштів: статутний капітал, прибуток, кредити банку, розрахунки з постачальниками тощо.

Загальні підсумки активу і пасиву балансу рівні між собою. Це обов'язкова умова правильності його складання. В цьому виявляється балансове рівняння. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що в обох його частинах відображено у вартісній оцінці одні й ті ж самі господарські засоби, тільки згруповані за різними ознаками: в активі — за складом і розміщенням, у пасиві — за джерелами їх формування. Кожна група

господарських засобів, розміщених у активі, має відповідне джерело їх формування, відображене в пасиві балансу. Відсутність рівності підсумків активу і пасиву балансу свідчить про наявність помилок, допущених при його складанні. Отже бухгалтерський баланс — це фіксування на певну дату (як правило, 1 - ше число місяця) активів і пасивів, які складають з окремих статей, рівність активів і пасивів у грошовій оцінці.

Структура і основи побудови бухгалтерського балансу

Змістовна частина бухгалтерського балансу визначається його будовою і структурою. У побудові активу й пасиву є як вітчизняна, так і світова практика.

Бухгалтерський баланс призначається не тільки для відображення стану господарських засобів і джерел їх формування на певну дату, а й для одержання інформації, необхідної для управління діяльністю підприємства, а також для задоволення потреб зовнішніх користувачів — статистичних, податкових, фінансових органів, банків, інвесторів та ін.

Форма діючого в Україні бухгалтерського балансу й порядок його заповнення регулюються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 "Баланс". Актив балансу складається з трьох розділів, а пасив — з п'яти розділів, у яких згруповано економічно однорідні засоби й джерела так, щоб з найбільшою ясністю простежувався взаємозв'язок між складом господарських засобів у активі й джерелами їх формування в пасиві балансу. Це істотно підвищує пізнавальні якості балансу, полегшує контроль і забезпечує аналіз фінансового стану підприємства.

У **I розділі активу балансу "Необоротні активи"** об'єднано статті: нематеріальні активи, основні засоби за первісною і залишковою вартістю (останню включають до валюти балансу), довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи.

У **II розділі активу балансу "Оборотні активи"** подають дані про грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу або протягом 12 місяців з дати балансу. До цього розділу належать: виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, векселі одержані, дебітори, грошові кошти і їх еквіваленти. До еквівалентів грошових коштів відносять короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються в певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості (грошові документи, депозитні сертифікати, чеки тощо).

У **III розділі активу балансу "Витрати майбутніх періодів"** подають інформацію про витрати майбутніх періодів. Це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних періодів.

У **I розділі пасиву балансу "Власний капітал"** відображають власний капітал підприємства, що дорівнює частині активу підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань. До власного капіталу відносять: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток. Власний капітал є важливим джерелом активів підприємства.

У II розділі пасиву балансу "Забезпечення наступних витрат і платежів" подають інформацію про нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі, величину яких на дату складання балансу можна визначити тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, отриманих з бюджету та інших джерел. До цього розділу належать забезпечення виплат відпусток, гарантійних зобов'язань, додаткове пенсійне забезпечення, фінансування.

У III розділі пасиву балансу "Довгострокові зобов'язання" подають інформацію про залучені кошти банків, шляхом випуску підприємством облігацій на довгостроковій основі з нарахуванням відсотків. Це зобов'язання, які будуть погашені в строк більше одного року.

У IV розділі пасиву балансу "Поточні зобов'язання" відображають зобов'язання, які будуть погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу. Це зобов'язання за одержаними кредитами банку, виданими підприємством векселями, кредиторською заборгованістю за товари, роботи й послуги, поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, зі страхування, оплати праці тощо.

У V розділі пасиву балансу "Доходи майбутніх періодів" відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів. До доходів майбутніх періодів відносять, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплату на газети, журнали, періодичні й довідкові видання, виручку за вантажні перевезення, виручку від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних підприємств, абонентну плату за користування засобами зв'язку тощо.

Бухгалтерський баланс — це не тільки метод узагальнення інформації про стан та склад господарських засобів підприємства і джерел їх формування, а й форма фінансової звітності, яка містить важливу інформацію про фінансовий стан підприємства. Тому необхідно вміти не тільки складати баланс, а й розуміти його, вміти його читати з метою економічного аналізу.

Бухгалтерський баланс у загальних рисах можна представити за такою схемою :

зліва показують активи підприємства (A), справа — власний капітал (K) і зобов'язання ($З$). За цими даними можна скласти такі аналітичні співвідношення:

$$A = П; \quad A = K + З; \quad K = A - З.$$

Кожне з них має свої певні характеристики.

Так, перше співвідношення, або балансове рівняння, $A = П$ є необхідною умовою розгляду балансу як за формою, так і за змістом. Власне з цього розпочинається ознайомлення з бухгалтерським балансом.

Друге співвідношення $A = K + З$ умовно можна назвати структурним, оскільки засвідчує, з одного боку, склад майна — основні, оборотні засоби, тобто величину засобів вкладених у господарську діяльність, а з іншого — хто і в якій формі брав участь у створенні (формуванні) майна підприємства

(власний капітал, кредити банків, кредиторська заборгованість постачальникам тощо). Зміна частки власних і залучених засобів буде свідчити про ступінь фінансової залежності підприємства від власників, акціонерів та кредиторів. За структурою бухгалтерського балансу можна визначити належність підприємства до певної галузі (виду) економічної діяльності (промисловості, сільського господарства, торгівлі, банківської, бюджетної діяльності тощо); організаційно-правових форм господарювання (приватне, колективне, комунальне, державне підприємство, господарське товариство тощо), за економічним призначенням продукту (продукція, виконані роботи, надані послуги).

У практиці бухгалтерського обліку мають місце такі види бухгалтерських балансів: початковий (вступний), періодичний, річний, об'єднаний, роздільний, ліквідаційний, зведений, консолідований. Кожен з них відображає фінансовий стан підприємства за певних обставин і ступеня узагальнення даних.

Третє співвідношення $K = A - Z$ завжди характеризує вартість чистих активів, тобто майна, яке остаточно, після вирахування зобов'язань, є власністю підприємства і може бути об'єктом розподілу між засновниками чи акціонерами при ліквідації підприємства чи його закритті.

Однак при аналітичному вивченні бухгалтерського балансу слід пам'ятати його моментну природу і враховувати цю обставину, формулюючи висновки. Щоб висновки були коректними, з такої ситуації можна легко вийти, якщо в аналітичних розрахунках використовувати середні величини: середньоарифметичну просту або середню хронологічну, обчислені за даними на початок і кінець звітної періоду, на кінець кожного кварталу чи місяця.

Таким чином, бухгалтерський баланс є не тільки важливим методом узагальнення даних про господарські засоби підприємства і джерела їх формування, а й джерелом економічної інформації про кількісні та якісні параметри господарської діяльності підприємства, необхідні для оцінки, економічного аналізу й прийняття управлінських рішень.

Типи балансових змін

Бухгалтерський баланс, як відомо, відображає в узагальненому грошовому вимірнику стан засобів підприємства і джерел їх формування на певну дату. Проте в процесі господарської діяльності відбуваються безперервний рух засобів, зміна їхнього складу, розміщення та зміни в джерелах їх формування. Господарські засоби та їх джерела під впливом господарських операцій збільшуються або зменшуються, що призводить і до зміни окремих статей балансу в активі й пасиві. В деяких випадках ці зміни зумовлюють появу нових статей балансу або зникнення інших.

Для вивчення характеру цих змін, розуміння їхнього змісту складемо баланс з невеликою кількістю статей і розглянемо кілька господарських операцій.

Таблиця 1 - Баланс підприємства станом на 01.09.20XX р. (початковий баланс)

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Основні засоби	750 000	Статутний капітал	560 000
Матеріали	120 000	Прибуток	199 000
Незавершене виробництво	59 000	Резервний капітал	70 000
Рахунки в банках	120 000	Кредити банків	100 000
Каса	1 000	Постачальники	121 000
Баланс	1050000	Баланс	1050 000

Протягом місяця на підприємстві було здійснено такі господарські операції.

Операція 1. Отримано в касу підприємства з його поточного рахунка готівку для виплати заробітної плати працівникам у сумі 60 000 грн.

Унаслідок цієї операції залишок грошових коштів у касі збільшиться на 60 000 грн. і сума за статтею "Каса" становитиме 61 000 грн. (1000 + 60 000). Водночас на поточному рахунку в банку кошти на 60 000 грн. зменшаться і за статтею "Рахунки в банках" залишок становитиме 60 000 грн. (120 000 - 60 000).

Відобразимо цю операцію на нашому початковому балансі, який після першої операції матиме такий вигляд:

Таблиця 2- Баланс (після першої операції)

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Баланс початковий (БП)	1050 000	Баланс початковий (БП)	1050 000
Каса	+60 000		
Рахунки в банках	-60 000		
Баланс кінцевий (БК)	1050 000	Баланс кінцевий (БК)	1050 000

Як бачимо, зміни відбулися тільки в активі балансу, тобто відбулося переміщення коштів, а загальна сума їх не змінилася, відповідно і підсумок балансу залишився тим самим. Рівність підсумків активу і пасиву балансу не порушилася.

Це перший тип операцій, який спричиняє зміни тільки в активі балансу: одна стаття активу збільшується, а друга зменшується на однакову суму. Загальний підсумок балансу не змінюється.

До операцій такого типу належать: видача готівки з каси підзвітним особам, надходження заборгованості від дебіторів у касу чи на рахунки в банку, оприбуткування готової продукції з виробництва, відпуск сировини й матеріалів у виробництво та ін.

Операція 2. За рішенням зборів засновників підприємства частку прибутку в сумі 80 000 грн. розподілено на збільшення статутного капіталу. Внаслідок цієї операції відбулися зміни в джерелах засобів: сума нерозподіленого прибутку зменшилася на 80 000 грн., а статутний капітал при цьому збільшився на цю суму і становив 640 000 грн. (560 000 + 80 000). Отже друга операція внесла зміни тільки в статті пасиву балансу: вона зумовила перегрупування в джерелах засобів, що не позначилося на загальному підсумку балансу. Рівність підсумків активу і пасиву балансу також не порушилася.

Відобразимо цю операцію на нашому початковому балансі, який після другої операції матиме такий вигляд:

Таблиця 3 - Баланс (після другої операції)

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Баланс початковий (БП)	1 050 000	Баланс початковий	1 050 000
		Статутний капітал	+80 000
		Прибуток	-80 000
Баланс кінцевий (БК)	1 050 000	Баланс кінцевий	1 050 000

Це другий тип операцій, який спричиняє зміни тільки в пасиві балансу: одна стаття пасиву збільшується, а друга зменшується на однакову суму. Загальний підсумок балансу не змінюється.

До операцій такого типу належать: утримання податків та інших платежів із заробітної плати працівників, що підлягає перерахуванню до бюджету, оплата заборгованості постачальникам за рахунок отриманих кредитів банків, формування резервного капіталу за рахунок прибутку, операції з переоформлення кредиторської заборгованості в боргові зобов'язання (векселі) та ін.

Операція 3. Від постачальників надійшли й були оприбутковані товари на суму 50 000 грн.

Унаслідок третьої операції відбулося збільшення запасів товарів на складі підприємства на 50 000 грн. Відповідно тепер у балансі з'явилась нова стаття "Товари", в якій залишок на кінець місяця становитиме 50 000 грн. Одночасно відбулося збільшення заборгованості постачальникам за одержані товари на цю ж суму. Залишок за статтею "Постачальники" зросте до 171 000 грн. (121 000 + 50 000).

Як бачимо, ця операція відрізняється від попередньої: водночас викликає зміни в активі і пасиві балансу. Оскільки зміни в статтях активу і пасиву відбулися на одну й ту саму суму в сторону збільшення, то загальний підсумок балансу також збільшився до 1 100 000 (1 050 000 + 50 000), але рівність не порушилася.

Після третьої операції баланс матиме такий вигляд:

Таблиця 4 - Баланс (після третьої операції)

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Баланс початковий (БП)	1050 000	Баланс початковий (БП)	1050 000
Товари (нова стаття)	+50 000	Постачальники	+50 000
Баланс кінцевий (БК)	1100 000	Баланс кінцевий (БК)	1100 000

Це третій тип операцій, який спричиняє зміни в активі і пасиві балансу на одну й ту саму суму в сторону збільшення. Це, як правило, операції пов'язані з додатковим залученням господарських засобів (майна, запасів, коштів) у оборот підприємства.

До операцій такого типу можна віднести: отримання і зарахування кредиту наданого банком, нарахування заробітної плати працівникам з одночасним віднесенням її на витрати виробництва, розрахунки за авансами одержаними, векселями виданими та ін.

Операція 4. Перераховано підприємством з поточного рахунка в банку заборгованість за раніше отриманим кредитом на суму 100 000. Ця операція викликала із-за зменшення грошових коштів на поточному рахунку в банку на суму 100 000 грн., залишок на якому тепер становить 20 000 грн. (120 000 - 100 000), і одночасно зменшення заборгованості банку за кредитом на цю ж суму. Четверта операція, як і попередня, вносить зміни одночасно в дві статті балансу — активну і пасивну. Оскільки актив і пасив зменшуються на одну й ту саму суму (100 000) рівність підсумків зберігається, а загальний підсумок балансу зменшиться.

Після четвертої операції баланс матиме такий вигляд:

Таблиця 5.

Актив	Сума, грн	Пасив	Сума, грн.
Баланс початковий (A_c)	1 100 000	Баланс початковий (A_c)	1100 000
Рахунки в банку	-100 000	Кредити банку	-100 000
Баланс на кінець (B_k)	1 000 000	Баланс на кінець (B_k)	1000 000

Це четвертий тип операцій на балансі, який спричиняє зміни в активі і пасиві балансу на одну й ту саму суму в сторону зменшення. Це, як правило, операції, пов'язані з вибуттям активів підприємства з господарського обороту.

До операцій такого типу належать: виплата заробітної плати, дивідендів працівникам, погашення кредиторської заборгованості за одержані товари й матеріали, перерахування до бюджету податків і платежів та ін.

Схематично зміни на балансі під впливом чотирьох типів операцій можна зобразити рис. 5.



Рис. 5 – Зміни на балансі під впливом чотирьох типів операцій

Розглянуто чотири типа операцій, які охоплюють усі можливі варіанти змін у балансі й дають змогу зробити такі висновки:

1. Кожна господарська операція зачіпає не менше ніж дві статті балансу. Це обумовлено особливостями кругообігу і пояснюється двоїстою сутністю господарських операцій, при цьому зберігається збалансованість активу і пасиву.

2. Усе розмаїття господарських операцій, що мають місце в діяльності підприємства за характером змін, які вони викликають у балансі, зводиться до чотирьох типів операцій.

3. Підсумок активу і пасиву балансу змінюється тільки тоді, коли господарська операція стосується одночасно засобів і джерел їх утворення.

4. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зберігається після будь-якої операції, в цьому і полягає контрольний прийом подвійного відображення операцій.

Розглянуті типи балансових змін мають важливе значення для розуміння економічної суті господарських операцій, правильного відображення їх у балансі.

Контрольні запитання

1. Розкрийте сутність та економічне значення балансового методу.
2. Дайте характеристику складання бухгалтерського балансу.
3. Охарактеризуйте загальні вимоги до розкриття статей балансу на основі П(С)БО 2 "Баланс".
4. Якою є структура активу балансу?
5. Якою є структура пасиву балансу?
6. Як впливають господарські операції на баланс?
7. Назвіть типи господарських операцій.
8. Охарактеризуйте баланс як основне джерело економічного аналізу.

Тема 4. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис

1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх побудова, форма.
2. Активні і пасивні рахунки, їх характерні риси побудови.
3. Сутність подвійного запису.
4. Синтетичні і аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок.
5. Оборотні відомості.

Ключові поняття: рахунки бухгалтерського обліку, активні рахунки, пасивні рахунки, риси побудови, сутність подвійного запису, синтетичні рахунки, аналітичні рахунки, оборотні в відомості.

Рахунки бухгалтерського обліку, їх побудова, форма

Зафіксована в первинних документах інформація за технологією облікового процесу підлягає реєстрації та класифікації (групуванню) з метою її систематизації з тим, щоб у кінцевому підсумку стати окремою статтею балансу. Відображення господарських операцій безпосередньо в бухгалтерському балансі практично недоцільне, оскільки після кожної операції довелось б складати новий баланс. Тому поточний облік стану і змін засобів та їхніх джерел, самих господарських процесів у діяльності підприємства забезпечується за допомогою **системи рахунків**.

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

Кожній групі активів, джерел їх формування та господарських процесів відкривають рахунок. Так, для обліку основних засобів відкривається рахунок "Основні засоби", для обліку товарів — "Товари", для обліку процесу виробництва — "Виробництво" тощо. Отже рахунок є засобом групування

(узагальнення) активів, пасивів, господарських процесів і контролю за їх станом і рухом у процесі господарської діяльності підприємств.

Зміст, призначення і будова рахунків зумовлені об'єктами, що обліковуються, і завданнями обліку. У результаті господарської діяльності активи та джерела їх утворення можуть збільшуватися або зменшуватися. Таке збільшення або зменшення на рахунках відображується окремо. Тому рахунки бухгалтерського обліку прийнято зображати у вигляді двосторонньої таблиці, ліву сторону якої позначають умовним терміном *дебет*, а праву — *кредит*. Назву рахунка пишуть посередині таблиці.

Дебет і кредит — це умовні технічні позначення сторін рахунка. Таку форму застосовують і розуміють однаково бухгалтери усього світу. Кожна сторона призначається для роздільного відображення збільшення або зменшення сум. Схематично рахунок має таку форму (рис. 6).

Рахунок (назва рахунка)	
Дебет	Кредит

Рис. 6 – Схема рахунка бухгалтерського обліку

Оскільки об'єкт бухгалтерського обліку характеризується певним станом, тобто наявністю на певний момент часу засобів, коштів і джерел, то перш за все на рахунку фіксують цей стан, що називається початковим *залишком*, або початковим *сальдо*. Після цього на рахунках відображають господарські операції, тобто зміни засобів і їх джерел. При цьому збільшення об'єкта обліку записують на одній стороні рахунка, а зменшення — на протилежній. Маючи інформацію про початкове сальдо об'єкта обліку й зміни протягом звітного періоду, визначають сальдо на кінець звітного періоду. Накопичена інформація про рух об'єкта обліку, відображеного за дебетом і кредитом, називається *оборотом*.

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

Активні й пасивні рахунки, їх характерні риси побудови

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

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

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

При відкритті рахунків у них записують початкові сальдо на підставі даних статей балансу. Оскільки господарські засоби розміщені в лівій стороні балансу — активі, то і сальдо в активних рахунках записують зліва в дебеті рахунка. Так як джерела господарських засобів відображають у балансі з правої сторони, то і сальдо в пасивних рахунках записують справа у кредиті рахунка. Отже активні рахунки завжди мають дебетове сальдо, а пасивні рахунки — кредитове, що засвідчує тісний взаємозв'язок між балансом і рахунками. Можна сказати, що баланс складають за даними рахунків. При чому сума всіх дебетових залишків (сальдо) активних рахунків відображає загальну вартість господарських засобів і дорівнює підсумку активу балансу. Відповідно, сума всіх кредитових залишків (сальдо) пасивних рахунків відображає загальний обсяг джерел засобів і дорівнює підсумку пасиву балансу.

На тій стороні рахунка, де показується залишок, відображається його збільшення, а на протилежній — зменшення. В активних рахунках, де залишок завжди дебетовий, збільшення коштів відображається за дебетом, а зменшення — за кредитом. У пасивних рахунках, де залишок завжди кредитовий, збільшення джерел відображають за кредитом, а зменшення — за дебетом.

Побудову активних і пасивних рахунків зображено на рис. 7.

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

Активний рахунок		Пасивний рахунок	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Початковий залишок (сальдо) +	-	-	Початковий залишок (сальдо) +
Збільшення	Зменшення	Зменшення	Збільшення
Оборот +	Оборот -	Оборот -	Оборот +
Кінцевий залишок (сальдо)			Кінцевий залишок (сальдо)

Рис. 7 – Активні й пасивні рахунки

Розглянемо такий приклад і проілюструємо його. На підприємстві за рахунком "Каса" залишок на початок місяця становив 1000 грн. Протягом місяця в касу надходили кошти з банку на суму 35 000 грн., за оплату послуг — 10 000 грн., видано з каси заробітну плату на суму 32 000 грн., на відрядження — 5000 грн., здано в банк — 7000 грн.

Рахунок "Каса"			
Д-т			К-т
	Сальдо на початок місяця		
	1 000		
	З банку	35 000	На заробітну плату
	За послуги	10 000	32 000
			На відрядження
			5 000
			Здано в банк
			7 000
	Оборот (всього надійшло)	45 000	Оборот (всього видано)
			44 000
	Сальдо на кінець місяця		
	2 000		

У цьому прикладі початкове сальдо становить 1000 грн. Протягом місяця надходження й оборот за дебетом становили 45 000 (35 000 + 10 000) грн., видатки і, відповідно, кредитовий оборот — 44 000 (32 000 + 5000 + 7000) грн. Сальдо на кінець місяця дорівнюватиме 2000 грн. (1000 + 45 000 - 44 000) грн.

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

Розглянемо приклад і проілюструємо його. На підприємстві на рахунок "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" залишок кредиторської заборгованості становив 150 000 грн. Протягом місяця мали місце такі господарські операції: перераховано постачальникам за отримані матеріали на суму 300 000 грн., надійшла від постачальників чергова партія товарів на суму 200 000 грн., прийнято до сплати рахунок підрядника за виконану роботу на суму 50 000 грн.

У цьому прикладі початкове кредитове сальдо становило 150 000 грн. У звітному періоді збільшення заборгованості й, відповідно, оборот за кредитом становив 250 000 (200 000 + 50 000) грн., сплата рахунків і, відповідно, дебетовий оборот становив 300 000 грн. Сальдо на кінець місяця становитиме 100 000 (150 000 + 250 000 - 300 000) грн.

Рахунок "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"			
Д-т			К-т
		Сальдо на початок місяця	
		150 000	
	Перераховано постачальникам	300 000	Надійшло від постачальників
			200 000
			Рахунок підряд- ника до сплати
			50 000
	Оборот (сплачено)	300 000	Оборот (до сплати)
			250 000
			Сальдо на кінець місяця
			100 000

Ознайомлення з будовою рахунків показало, що дебет і кредит активних і пасивних рахунків мають різне значення. Це впливає із суті господарських засобів і джерел їх утворення. **Активні рахунки мають залишок (сальдо) завжди дебетовий** (оскільки не можна витратити більше ніж є в наявності й надійшло); **пасивні рахунки — тільки кредитовий** (оскільки джерела засобів обмежуються наявними господарськими засобами).

Сутність подвійного запису

Економічна суть господарської операції полягає в тому, що вона викликає подвійні й рівновеликі зміни засобів і джерел їх формування. Двоїстий характер господарської операції зумовлює необхідність відображення її на рахунках **методом подвійного запису**.

Подвійний запис — метод, що впливає з економічної суті відображення операцій, кожна з яких обумовлює зміни у двох її частинах в активі, у пасиві чи в активі й пасиві одночасно. Відображення кожної господарської операції двічі, за дебетом одного і за кредитом другого рахунків в одній і тій же сумі називають подвійним записом.

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

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

Для прикладу наведемо декілька операцій і їх бухгалтерське проведення.

У касу підприємства надійшли кошти з банку на суму **100 000** грн. Цю операцію буде відображено спочатку на схемі, а потім у вигляді формули (алгоритму):

Рахунок "Каса"		Рахунок "Рахунки в банку"	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо +100 000		Сальдо	-100 000
Д-т "Каса"	К-т "Рахунки в банку"		Сума 100 000,

Оскільки господарські операції здійснюються на основі первинних документів, то у формуванні господарської операції і при кореспонденції рахунків необхідно вказувати підставу (документ). Залежно від кількості кореспондуючих рахунків розрізняють **прості й складні бухгалтерські проводки**.

Простою називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, а другий кредитується на одну і ту ж суму, тобто коли кореспондують між собою тільки два рахунки. Розглянута в нашому прикладі бухгалтерська проводка — проста.

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

Наприклад, з каси підприємства видано заробітну плату в сумі 25 000 грн., у підзвіт на відрядження — 350 грн., на оплату канцелярських витрат — 50 грн.

Бухгалтерська проводка за даною операцією буде такою:

К-т "Каса"	-	25 400
Д-т "Розрахунки за оплати праці"	-	25 000
Д-т "Розрахунки з підзвітними особами"	-	350
Д-т "Адміністративні витрати"	-	50

У складних бухгалтерських проводках не порушується принцип подвійного запису, оскільки зберігається взаємопов'язане відображення господарської операції за дебетом і кредитом різних рахунків на одну і ту ж суму. Кожну складну бухгалтерську проводку можна розкласти на декілька простих. Однак застосування у практиці бухгалтерського обліку складних проводок переважає, тому що зменшує кількість записів, робить їх більш наочними.

Синтетичні й аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок

Залежно від обсягів інформації і рівня узагальнення рахунки бухгалтерського обліку поділяють на **синтетичні й аналітичні**.

Рахунки бухгалтерського обліку, які відкриваються на підставі статей балансу для обліку господарських засобів та їх джерел, містять загальні (синтетичні) показники у грошовій оцінці. Так, рахунок "Основні засоби" відображає наявність і рух основних засобів підприємства (земельні ділянки, будинки і споруди, машини та обладнання, транспортні засоби тощо); рахунок "Виробничі запаси" — наявність і рух матеріальних цінностей даної групи (сировина і матеріали, паливо, будівельні матеріали, запасні частини тощо) та ін. Такі рахунки прийнято називати **синтетичними**.

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

Однак для оперативного управління підприємством, здійснення контролю за збереженням і використанням ресурсів проведення узагальненої інформації недостатньо, потрібна детальна інформація про конкретні види засобів, їх джерел, а також господарських процесів. Таку інформацію одержують за допомогою **аналітичних рахунків**.

Облік, здійснюваний на підставі аналітичних рахунків, називається *аналітичним*. Це облік, в якому, крім грошового, застосовують натуральні й трудові вимірники. Наприклад, до синтетичного рахунка "Розрахунки з оплати праці" відкривають аналітичні рахунки за прізвищами працівників, "Адміністративні витрати" — за видами витрат, "Готова продукція" — за видами готової продукції тощо. Кількість аналітичних рахунків за відповідним синтетичним рахунком визначається залежно від наявності об'єктів обліку і поставлених завдань з деталізації.

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

Взаємозв'язок між синтетичними й аналітичними рахунками виявляється таким чином:

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

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

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

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

Як бачимо, аналітичний облік має важливе не тільки пізнавальне, а й контрольне значення. Його показники необхідні менеджерам для управління запасами й збутом готової продукції, а фінансистам — для аналізу дебіторської і кредиторської заборгованості, фінансових результатів за центрами відповідальності. Точність і достовірність показників аналітичного обліку періодично звіряють шляхом проведення інвентаризації.

Для потреб економічного аналізу й оперативного управління нетреба мати більш широку інформацію про господарські засоби, їх джерела і господарські процеси, ніж це може забезпечити синтетичний облік. У цьому випадку вдаються до додаткового групування однорідних аналітичних рахунків у межах синтетичного рахунка для отримання узагальнених показників. Таке групування здійснюється за допомогою *субрахунків*. Так, на синтетичному рахунку "Виробничі запаси" аналітичні рахунки групують за субрахунками: "Сировина і матеріали", "Паливо", "Тара і тарні матеріали", "Будівельні матеріали", "Запасні частини" тощо. Отже взаємозв'язок синтетичного й аналітичного обліку є результатом вертикального розрізу інформаційної системи бухгалтерського обліку, що складається з наведених вище рівнів: синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки. Схематично це має такий вигляд (рис. 8).

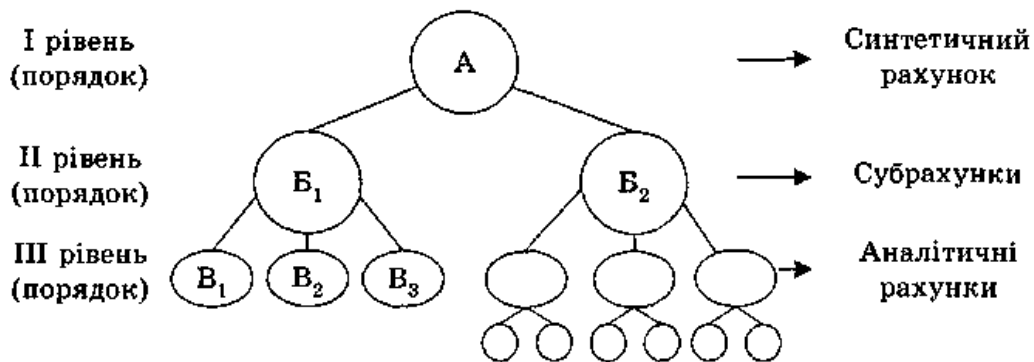


Рис. 8 – Вертикальний розріз інформаційної системи бухгалтерського обліку

Рахунки відкривають на підставі даних балансу, залишки якого на початок місяця у вигляді початкового сальдо записують: на активних рахунках — за дебетом, на пасивних рахунках — за кредитом. Протягом місяця з журналу реєстрації господарських операцій зроблені кореспонденції рахунків (бухгалтерські проводки) переносять на відкриті на підставі балансу синтетичні та аналітичні рахунки. Наприкінці місяця за кожним синтетичним та аналітичним рахунком вираховують обороти за дебетом і кредитом і виводять кінцеве сальдо (залишок на кінець місяця).

Оборотні відомості

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

Технологію бухгалтерського узагальнення поточних облікових даних розглянемо на спрощеному прикладі за рис. 9.

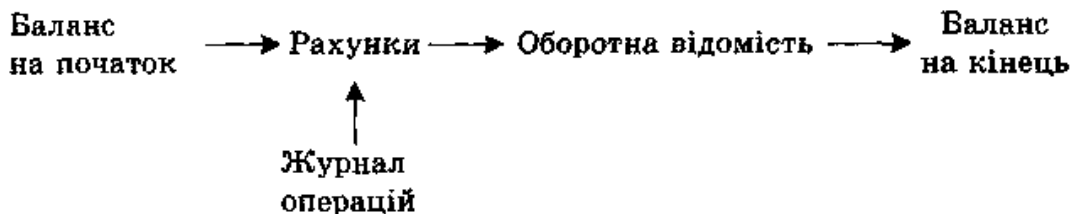


Рис. 9 – Бухгалтерське узагальнення поточних облікових даних

Поточне узагальнення змін, що відбуваються у складі господарських засобів і їх джерел, здійснюють за допомогою оборотних відомостей. **Оборотні відомості** є способом узагальнення оборотів і залишків за звітний період (місяць), а також засобом взаємозв'язку між балансом і рахунками, що має важливе значення для контролю правильності облікових записів.

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

Оборотну відомість за синтетичними рахунками складають у вигляді багатографної таблиці за **конткорентною формою**, яка включає послідовно: назву синтетичних рахунків, початкове сальдо за дебетом або кредитом, обороти за місяць за дебетом і кредитом, а також кінцеве сальдо за дебетом або кредитом. За кожною графою оборотної відомості показують підсумки.

Оборотна відомість узагальнює дані поточного синтетичного обліку, даючи інформацію про зміни господарських засобів та їх джерел за звітний період, а також їх стан на початок і кінець звітного періоду. Якщо правильно записані початкові сальдо (залишки) на рахунках, рознесені всі кореспонденції за рахунками (бухгалтерські проводки), підраховані обороти та виведені кінцеві залишки (сальдо), то в оборотній відомості мають місце **три пари рівностей**.

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

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

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

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

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

Повноту облікових записів на синтетичних рахунках перевіряють шляхом порівняння підсумків дебетових і кредитових оборотів в оборотній відомості з підсумками Журналу реєстрації за звітний період. При повному відображенні всіх господарських операцій підсумок Журналу реєстрації має дорівнювати підсумку оборотів за дебетом і кредитом оборотної відомості (систематичний облік).

Оборотну відомість за синтетичними рахунками використовують для складання бухгалтерського балансу і заповнення форми фінансової звітності. Крім того, оборотна відомість є важливим джерелом інформації для оцінювання й економічного аналізу руху активів і пасивів підприємства. Так, за даними оборотної відомості можна визначити структуру активів і пасивів та зрушення, що відбувалися у звітному періоді, розрахувати показники (коефіцієнти) руху активів та пасивів, інтенсивність їх змін, провести порівняльний аналіз динаміки фінансового стану та ліквідності активів підприємства.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками є способом узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку з метою перевірки повноти і правильності облікових записів і характеристики руху засобів та їхніх

джерел за звітний період. Оборотна відомість дає загальну інформацію про стан та рух господарських засобів і їх джерел, але недостатньо розкриває економічний зміст оборотів, їх структуру як за активами, так і за джерелами. Більш ефективною в цьому відношенні є **шахова оборотна відомість**.

Шахову оборотну відомість будують за принципом шахової дошки. Всі рахунки в ній записують двічі в одній і тій же послідовності: по вертикалі й горизонталі, за дебетом і за кредитом. Сума в клітинці шахової оборотної відомості показує, який рахунок дебетується, а який кредитується. Обороти за кожним рахунком деталізуються відповідно до кореспонденції. Це порівняно з простою оборотною відомістю дає ширшу картину змін господарських засобів та процесів, що відбулися. У шаховій оборотній відомості можуть бути наведені залишки (сальдо) на початок і кінець місяця, що істотно поліпшує її обліково-аналітичні можливості. **Шаховий принцип** побудови записів широко використовують при побудові облікових реєстрів, зокрема при журнально-ордерній формі рахівництва.

Оборотні відомості за аналітичними рахунками складають для узагальнення інформації в розрізі синтетичного рахунка.

У зв'язку з тим, що одні аналітичні рахунки ведуть лише у грошовому вимірнику, а інші в натуральному й грошовому, то за цією ознакою оборотні відомості поділяють на два види:

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

Оборотні відомості контокорентної форми ведуть за аналітичними рахунками розрахунків і джерел засобів оскільки аналітичний облік, як і синтетичний, тут здійснюється у грошовому вимірнику.

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

Підсумки оборотної відомості показують повну відповідність до даних записів за синтетичним рахунком. Це випливає з того, що записи на синтетичних і аналітичних рахунках роблять паралельно на підставі одних і тих же документів. Тому при правильних облікових записах підсумки оборотів і сальдо в оборотній відомості за аналітичними рахунками дорівнюватимуть сумах оборотів і сальдо відповідного синтетичного рахунка. У цьому й полягає контрольне значення оборотної відомості за аналітичними рахунками.

Показники оборотної відомості за рахунками аналітичного обліку свідчать про рух (надходження, видаток) і сальдо за матеріальними цінностями кожного виду. Кількісні показники не підсумовують, загальні підсумки мають лише графи "сума". З метою контролю підсумки оборотної відомості за групою аналітичних рахунків порівнюють з оборотами і залишками синтетичного рахунка. Порушення підсумків за синтетичним рахунком і в оборотній відомості відкритих до нього аналітичних рахунків свідчить про наявність помилок, допущених внаслідок неувважності при рознесенні сум на рахунки, чи арифметичних помилок при підрахунку підсумків.

У рівності підсумків оборотів і сальдо за всіма аналітичними рахунками і за синтетичним рахунком виявляється взаємозв'язок між синтетичним і аналітичним обліком, між синтетичним рахунком і відкритими до нього аналітичними рахунками.

До більшості синтетичних рахунків відкривають аналітичні рахунки, тому складання оборотних відомостей за аналітичними рахунками сприяє одержанню детальної інформації про рух і сальдо окремих видів засобів і їх джерел, необхідної для оцінювання, контролю та економічного аналізу з метою ефективного управління підприємством.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення такому елементу методу бухгалтерського обліку, як рахунки.
2. З яких елементів складається будова рахунка?
3. Який порядок визначення сальдо на рахунках бухгалтерського обліку?
4. Класифікуйте бухгалтерські рахунки залежно від обліку активів чи джерел їх утворення.
5. У чому полягає різниця у визначенні кінцевого сальдо в активних і пасивних рахунках?
6. Розкрийте, в чому полягає тісний взаємозв'язок між балансом і рахунками.
7. Поясніть економічну суть подвійного запису.
8. У чому полягає значення подвійного запису?
9. Охарактеризуйте бухгалтерську проводку як певну модель взаємопов'язаних рахунків.
10. Дайте характеристику синтетичним і аналітичним рахункам.
11. Яке призначення синтетичного та аналітичного обліку?
12. Розкрийте взаємозв'язок між синтетичним та аналітичним обліком.
13. Якою є побудова оборотної відомості за синтетичними рахунками.

Тема 5. Документація та інвентаризація

1. Поняття бухгалтерських документів
2. Вимоги до складання бухгалтерських документів, їх значення.
3. Класифікація бухгалтерських документів.
4. Організація проведення інвентаризації, її значення і види.

Ключові поняття: бухгалтерські документи, документація, обов'язкові реквізити, накопичувальні документи, документи бухгалтерського оформлення, документообіг, інвентаризація.

Поняття бухгалтерських документів

Технологічно бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання і реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. Суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою **документування**. Документування є важливою ланкою в ланцюгу функціонування бухгалтерського обліку. Це початок і основа бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

У широкому значенні під документом розуміють матеріальний носій, що його використовують у процесі спілкування, на якому за допомогою різних засобів і способів зафіксовано в доцільній для сприйняття формі інформацію. **Бухгалтерський документ** — письмове свідоцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення. Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документацією. **Документація** є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки служить для первинного спостереження за господарськими операціями, і обов'язковою умовою для відображення їх в обліку.

Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій. Первинні документи мають бути складені під час господарської операції.

Порядок документального оформлення господарських операцій і вимоги щодо складання документів регламентовані статтею 9 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України" від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ. Первинне спостереження, документування та документація відіграють важливу роль в управлінні діяльністю підприємства

Первинні документи мають бути складені на паперових або машинних (електронних) носіях. Відповідно до цього існують і вимоги до змісту й оформлення документів. Порядок створення первинних документів, записів у регістрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, регістрів і звітів устанавлено Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88.

Вимоги до складання бухгалтерських документів, їх значення

Повнота і достовірність показників обліку значною мірою залежать від якості оформлених документів.

Щоб бути доказовим і мати юридичну силу, документ має містити **обов'язкові реквізити**. Такими реквізитами для будь-якого первинного бухгалтерського документа є:

- назва документа (форми);
- дата і місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції;
- одиниця виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інший знак, що дає змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

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

- ідентифікаційний код підприємства чи особи;
- номер документа;
- підстава для здійснення операції;
- дані про документ, що засвідчує особу;
- інші додаткові реквізити.

Якщо у первинному документі немає будь-якого обов'язкового реквізиту такий документ недоказовий і не може бути підставою у бухгалтерському обліку.

До оформлення первинних бухгалтерських документів ставлять такі вимоги:

- первинні документи мають бути складені на момент здійснення операції, а якщо це неможливо, безпосередньо після її закінчення;
- документи складають на бланках типових форм, затверджених Держкомстатом України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами і відомствами, а також виготовлених самостійно, які мають містити обов'язкові реквізити типових або спеціалізованих форм.
- записи в первинних документах роблять у темному кольорі чорнилом, кульковою ручкою, друкарськими засобами чи принтером, що забезпечує зберігання цих записів протягом встановленого терміну зберігання документа;
- вільні рядки в первинних документах прокреслюють;
- у грошових документах суми проставляють цифрами і прописом, перше слово суми записують скраю і з великої літери;
- кожен первинний документ має містити дані про посаду, прізвище і підписи осіб, відповідальних за його оформлення;
- забороняється приймати до виконання документи на господарські операції, які суперечать законодавчим і нормативним актам, встановленому порядку обліку коштів і матеріальних цінностей, завдають шкоди власникам;

— складаючи первинні документи, можна припуститися помилок. У банківських і касових документах помилки не виправляють. В первинних документах помилки виправляють коректурним способом, тобто неправильний текст або суму закреслюють тонкою рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильний текст або суму. Виправлення помилок має бути затверджено підписом "виправлено" і підтверджено підписом осіб, які підписали цей документ із зазначенням дати виправлення;

— у випадках, встановлених законодавством, а також міністерствами і відомствами України, бланки первинних документів можуть бути віднесеними до бланків суворої звітності. Їх друкують за зразками типових або спеціалізованих форм з обов'язковим зазначенням номера;

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

— первинні документи можуть бути вилученими у підприємства тільки за постановою уповноважених державних органів відповідно до чинного законодавства України.

Велике значення у виконанні цих вимог мають уніфікація та стандартизація документів. Під уніфікацією документів розуміють розробку єдиних зразків документів для оформлення однотипних господарських операцій на підприємствах, в організаціях і установах незалежно від виду діяльності та форм власності. Під стандартизацією документів розуміють встановлення для бланків однотипних документів однакових, найбільш раціональних розміру і форми із завчасним визначенням розміщення відповідних реквізитів.

Класифікація бухгалтерських документів

Суть документів і їх місце в господарській діяльності підприємства відображаються у їх класифікації. Документи класифікують за місцем складання, призначенням, порядком складання, способом використання, змістом.

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

За призначенням документи поділяють на розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення і комбіновані. **Розпорядчими** є документи, які містять розпорядження (наказ, завдання) на здійснення певної господарської операції. До них належать: накази про прийняття та звільнення з роботи, чеки на отримання готівки в касі банку, платіжні доручення банку на перерахування коштів, довіреність на отримання матеріальних цінностей тощо. **Виконавчими**

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

За порядком складання документи поділяють на первинні й зведені.

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

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

За змістом документи поділяють на грошові, розрахункові, матеріальні. **Грошовими** документами оформляють операції, пов'язані з грошовими коштами. До них належать платіжні доручення, видаткові й прибуткові касові ордери, банківські чеки та ін. **Розрахунковими** документами оформляють розрахунки між фізичними і юридичними особами (рахунок-фактура, платіжне доручення, квитанції та ін.). **Матеріальними** документами оформляються операції пов'язані з рухом матеріальних цінностей (прибутковий ордер, вимога-накладна, лімітно-забірна картка та ін.).

Розглянуту класифікацію можна узагальнити схемою, наведеною на рис. 10.



Рис. 10 – Класифікація бухгалтерських документів

Класифікація документів за розглянутими ознаками дає змогу правильно зрозуміти їх зміст, призначення і використання для відображення господарських операцій підприємства.

Документи з моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання проходять певний шлях. Відомо, що первинні документи містять інформацію про факти господарського життя, і ця інформація належним чином опрацьовується, узагальнюється й накопичується з метою одержання підсумкових даних у балансі та звітності. Своєчасний і якісний облік забезпечується певним порядком організації складання й опрацювання документів, або документообігом. *Документообігом* називаються порядок і шляхи руху документів з моменту їх складання або надходження до моменту здачі в архів. Головне завдання документообігу — прискорення руху документів, і чим коротше і швидше буде організовано цей процес, тим він буде ефективнішим, і користувачі зможуть вчасно отримати інформацію для прийняття рішень.

Кожне підприємство, враховуючи специфіку своєї господарської діяльності й структури управління, визначає напрями й обсяги документів.

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

Організація проведення інвентаризації, її значення і види

На підприємстві виникає об'єктивна необхідність у такому способі, який би забезпечив можливість взяти на облік перелічені явища і процеси. Цього досягають за допомогою інвентаризації. Отже *інвентаризація* є способом спостереження наступної реєстрації господарських операцій, що не охоплюються в момент їх звершення; це спосіб підтвердження правильності й достовірності бухгалтерського обліку й звітності.

Інвентаризація проводиться шляхом перевірки в натурі наявності майна (господарських засобів) підприємства шляхом описування, перерахунку, зважування, вимірювання й оцінювання їх залишків і порівняння одержаних результатів з даними бухгалтерського обліку. Це дає змогу встановити розходження між даними обліку і фактичною наявністю засобів, тобто лишки або нестачі, які оформляють відповідними документами і відображають в обліку. Слід розрізняти інвентаризацію як елемент методу бухгалтерського обліку і як технічний прийом перевірки даних бухгалтерського обліку. Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності господарських засобів, зокрема матеріальних цінностей у натурі;
- встановлення лишку або нестачі цінностей і їх регулювання та відображення в обліку;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які втратили свою первісну якість, застаріли і не використовуються;
- перевірка дотримання умов і порядку зберігання господарських засобів;
- перевірка достовірності й реальності вартості зарахованих на баланс активів і пасивів підприємства.

Інвентаризації підлягають основні засоби, нематеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти, документи та розрахунки. За повнотою охоплення перевіркою засобів, коштів і розрахунків, інвентаризацію поділяють на повну і часткову. *Повна* інвентаризація передбачає суцільну перевірку всіх засобів та джерел підприємства. *Часткова* інвентаризація охоплює визначену частину засобів і джерел, наприклад, наявність грошей у касі, готової продукції на складі, незавершеного виробництва тощо. Повна інвентаризація, звісно, дає широку інформацію, проте не завжди доцільна через свою трудомісткість.

Залежно від характеру інвентаризацію поділяють на планову і позапланову. *Планова* інвентаризація здійснюється за раніше складеним планом відповідно до розробленого і затвердженого графіка її проведення (наприклад, перед складанням річного звіту). *Позапланову* інвентаризацію

проводять за розпорядженням керівника підприємства, на вимогу слідчих або контролюючих органів, у разі ревізії або зміни матеріально відповідальних осіб. Найбільш ефективними є раптові часткові інвентаризації, оскільки вони підвищують відповідальність матеріально відповідальних осіб щодо своєчасного оприбуткування й списання матеріальних цінностей, правильності їх зберігання, запобігають зловживанням.

Порядок і терміни проведення інвентаризації на підприємствах, організаціях і установах регламентовані статтею 10 ("Інвентаризація активів і зобов'язань") Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV Порядком надання фінансової звітності, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419, та Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1999 р. № 69.

Відповідно до цих нормативних актів об'єкти і терміни проведення інвентаризації визначає власник (керівник) підприємства, крім випадків, коли їх проведення обов'язкове, а саме:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- при передачі майна державного підприємства в оренду, у разі приватизації державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;
- у випадку зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;
- у разі пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- у разі ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах за наказом керівника створюють постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, матеріально відповідальних осіб. Очолює комісію керівник підприємства або його заступник. Інвентаризацію проводять, як правило, на перше число місяця, що полегшує наступне порівняння її результатів з показниками обліку. До початку інвентаризації матеріально відповідальні особи проводять певну роботу щодо відображення всіх первинних документів з вибуття й оприбуткування цінностей і коштів у книгах і регістрах.

У процесі інвентаризації, яку здійснюють шляхом підрахунку, зважування, обмірювання, визначають фактичну наявність об'єктів інвентаризації, дані про які записують в *інвентаризаційному описі*, який підписують усі члени комісії. При проведенні інвентаризації неодмінно повинна бути присутня матеріально відповідальна особа. Вона дає розписку, що всі прибуткові й видаткові документи відносно обліку матеріальних цінностей здано до бухгалтерії. На час проведення інвентаризації діяльність підрозділу

(комори, складу, сховища), як правило, припиняється. Інвентаризаційні описи складають у декількох примірниках, один з яких передають матеріально відповідальній особі, при цьому матеріально відповідальна особа на кожному описі ставить свій підпис про матеріальну відповідальність за перелічені в ньому цінності.

Свої висновки й пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом і подає на затвердження керівнику підприємства, який у 5-денний термін розглядає і затверджує протокол. Затверджені результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше грудня звітного року.

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

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте документ як джерело первинної інформації. Документування та документація.

2. У чому полягає законодавча основа порядку документального оформлення господарських операцій?

3. Яка роль документування та документації в управлінні діяльністю підприємства?

4. Які є вимоги до змісту документів?

5. Наведіть класифікацію документів за місцем їх складання.

6. Якою є класифікація документів за їх призначенням?

7. Дайте характеристику первинним та зведеним документам.

8. Класифікуйте документи за способом їх використання.

9. Якою є класифікація документів за їх змістом?

10. Охарактеризуйте інвентаризацію стосовно системи бухгалтерського обліку: передумови виникнення, сутність та завдання.

11. Який порядок і строки проведення інвентаризації? Назвіть випадки обов'язкової інвентаризації.

12. Документальне оформлення результатів інвентаризації.

Тема 6. План рахунків бухгалтерського обліку

1. План рахунків бухгалтерського обліку
2. Класифікація бухгалтерських рахунків
3. Класифікація рахунків за економічним змістом
4. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Ключові поняття: план рахунків, балансові рахунки, субрахунки, позабалансові рахунки, класифікація бухгалтерських рахунків, основні рахунки,
План рахунків бухгалтерського обліку

Для забезпечення єдності, порівнювання і узагальнення облікових даних необхідно, щоб господарські операції однаково відображалися на рахунках бухгалтерського обліку підприємств незалежно від організаційно-правових форм. Такої єдності досягають за допомогою єдиної системи рахунків бухгалтерського обліку і єдиних вимог до неї. В Україні застосовують спеціальний перелік рахунків, який називають Планом рахунків.

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

При розробці Плану рахунків послідовно вирішують такі завдання: вибір структури плану й оптимального переліку рахунків; їх систематизація і спосіб кодування; визначення сфери застосування окремих рахунків.

Методологічною основою діючого в Україні Плану рахунків є:

— загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку й фінансової звітності: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність;

— міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

— Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні".

Плани рахунків будують здебільшого за модульним принципом, що забезпечує послідовне спрощення або ускладнення бухгалтерського обліку шляхом додавання або вилучення окремих модулів. У цьому випадку бухгалтерський модуль — це функціонально завершений вузол Плану рахунків, що забезпечує бухгалтерський облік і визначення фінансового результату підприємства незалежно від його організаційно-правових форм. Отже, у методологічному аспекті План рахунків можна розглядати як сукупність бухгалтерських модулів, які можуть інтегруватися і функціонувати самостійно: балансовий, витрати — доходи — результати, позабалансовий. Кожен модуль складається з окремих класів рахунків.

На сьогодні в Україні застосовують чотири плана рахунків:

— План рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій;

- План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ;
- План рахунків бухгалтерського обліку Національного банку України;
- План рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій структурно складається з 10 класів, які включають балансові, номінальні та позабалансові рахунки. План рахунків зорієнтований на потреби складання фінансової та внутрішньої звітності, тому чітко розмежовані балансові рахунки, об'єднані в класи з розділами активу і пасиву балансу, номінальні рахунки для обліку витрат, доходів і результатів діяльності, а також позабалансові рахунки. Узгодженість Плану рахунків підприємства з фінансовою звітністю ілюструє табл. 6.

Таблиця 6 – Узгодженість Плану рахунків з фінансовою звітністю

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

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

Розглянемо коротко зміст розділів діючого нині в Україні Плану рахунків підприємств і організацій.

Клас 1 "Необоротні активи" включає рахунки для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів, а також зносу необоротних активів.

Клас 2 "Запаси" об'єднує рахунки для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству предметів праці, призначених для

обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Клас 3 "Кошти, розрахунки та інші активи" охоплює рахунки для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті в касах, на поточних рахунках у банках), грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів.

Клас 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань" включає рахунки для узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидностей власного капіталу — статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

Клас 5 "Довгострокові зобов'язання" об'єднує рахунки для обліку та узагальнення даних заборгованості підприємства банкам за отримані від них кредити, за зобов'язаннями за залученими позиковими коштами, за виданими векселями, інша заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Клас 6 "Поточні зобов'язання" охоплює рахунки для обліку даних і узагальнення інформації про зобов'язання щодо короткострокових кредитів банків і виданих векселів, розрахунків з постачальниками й підрядчиками, за податками й платежами, страхуванням, з оплати праці, учасниками, за іншими операціями, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу або протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Клас 7 "Доходи і результати діяльності" включає рахунки, призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. Тут відображають валові фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Клас 8 "Витрати за елементами" об'єднує рахунки для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного року за елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Інформація за цими рахунками необхідна для складання макроекономічних показників, зокрема показника валового внутрішнього продукту (ВВП).

Клас 9 "Витрати діяльності" охоплює рахунки, які застосовують для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності підприємства та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків.

Клас 0 "Позабалансові рахунки" включає рахунки, призначені для обліку майна і зобов'язань, які не підлягають відображенню у балансі.

Для забезпечення правильного використання рахунків при відображенні господарських операцій одночасно з прийняттям Плану рахунків Міністерство

фінансів України розробляє і затверджує Інструкцію щодо його застосування. У ній наводяться, як правило, характеристика економічного змісту, призначення і структури кожного рахунка, типова кореспонденція рахунків, даються вказівки щодо порядку організації аналітичного обліку.

Діючий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. План рахунків та Інструкція щодо його застосування є важливим засобом державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, яка є обов'язковою для всіх підприємств та гарантує і захищає інтереси користувачів облікової інформації.

Класифікація бухгалтерських рахунків

Групування та поточне відображення інформації про стан та рух активів, власного капіталу та зобов'язань у бухгалтерському обліку відбуваються за допомогою рахунків. На рахунках здійснюється систематичний запис, тобто групування господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, за якого дані у хронологічному запису приводять у певний порядок, у систему економічної однорідності об'єктів обліку. З метою правильного розуміння й обґрунтованого використання всі рахунки класифікують за певними ознаками. **Під класифікацією рахунків** розуміють їх групування за певними однорідними ознаками.

Класифікація рахунків сприяє вивченню змісту й будови рахунків. Знаючи загальні, істотні й відмітні ознаки окремих груп рахунків, легше визначити, для чого призначений і як використовується той або інший рахунок у бухгалтерському обліку. Класифікація рахунків є неодмінною умовою при складанні Плану рахунків, тобто визначенні переліку (номенклатури) рахунків, які застосовуються на підприємстві.

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку має відповідати таким принципам:

— повноти (господарські засоби й джерела їх утворення, господарські процеси й результати діяльності мають повною мірою відобразитися на рахунках);

— ідентифікації діяльності (рахунки бухгалтерського обліку відображають стан та рух активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства й особливості його діяльності);

— істотності (рахунки бухгалтерського обліку розміщують за ступенем впливу на обсяг і структуру активів і джерел, стадій кругообігу капіталу та результатів діяльності);

— мобільності (рахунки бухгалтерського обліку за умови набуття певних ознак легко можуть бути віднесені до тих чи інших груп, моделей об'єднання чи поділу).

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку базується на економічній класифікації засобів, джерел і процесів, є єдиною і будується за ознаками змісту, призначення та структури рахунків.

Крім того, рахунки класифікують за ознаками: відношення до балансу (активні, пасивні, забалансові); за ступенем деталізації інформації (синтетичні, субрахунки, аналітичні); відношення до інших рахунків (постійні або реальні та тимчасові або номінальні).

За основними ознаками рахунки бухгалтерського обліку класифікують:

- за економічним змістом;
- за призначенням і структурою.

Класифікація рахунків за економічним змістом встановлює, що саме обліковується на даному рахунку, які конкретні об'єкти відображаються на ньому залежно від їхнього економічного змісту. Ця класифікація спрямована на встановлення номенклатури бухгалтерських рахунків, необхідної і достатньої для відображення господарської діяльності економічного суб'єкта.

Класифікація рахунків за призначенням і структурою показує, для одержання якої інформації призначені ті або інші рахунки та яка їхня структура, тобто зміст дебету і кредиту та характер залишку (сальдо). Однакові за структурою рахунки можуть відображати різні за економічним змістом господарські засоби і процеси.

Класифікація рахунків за економічним змістом

В основу класифікації рахунків за економічним змістом покладено економічний зміст об'єктів бухгалтерського обліку: господарських засобів і їх джерел та господарських процесів. Залежно від цього рахунки поділяють на три групи:

- рахунки господарських засобів (активів);
- рахунки джерел господарських засобів (пасивів);
- рахунки господарських процесів.

На рахунках господарських засобів (активів) відображають наявність (стан) і рух засобів. Залежно від виконуваних у господарстві функцій вони поділяються на: необоротні активи, запаси, грошові кошти, кошти в розрахунках.

У такому порядку можна поділити рахунки, на яких обліковуються різні господарські засоби.

Класифікацію рахунків за економічним змістом наведено на рис. 11.

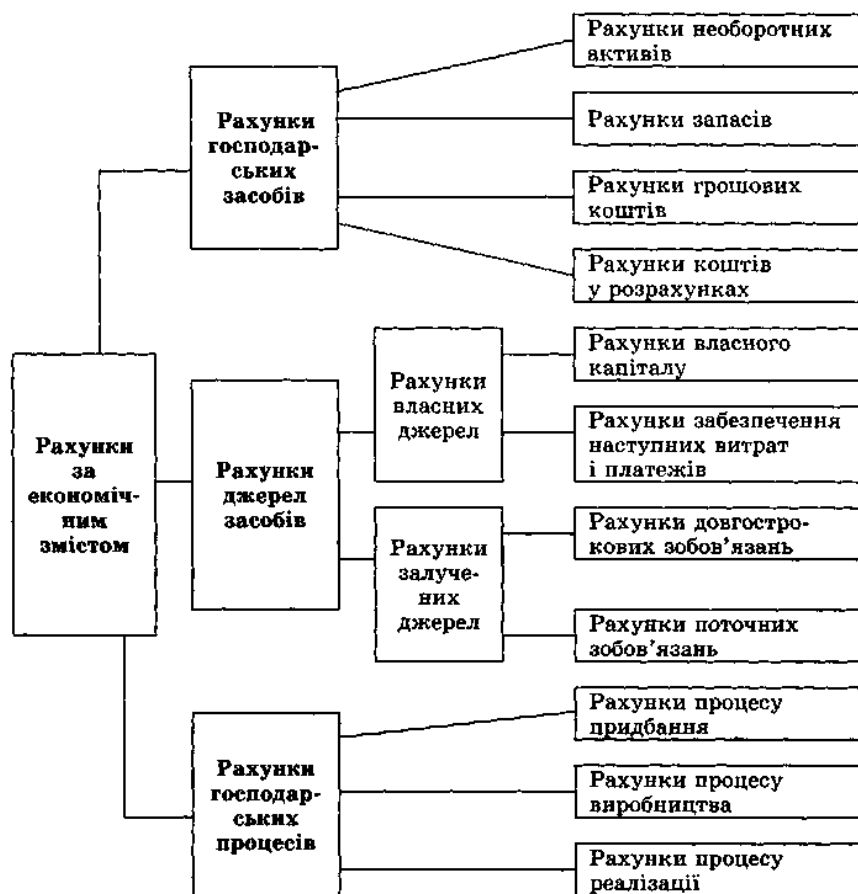


Рис. 11 – Класифікація рахунків за економічним змістом

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

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

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

Рахунки для обліку коштів у розрахунках використовують для узагальнення інформації про розрахункові відносини з покупцями та замовниками за відпущену продукцію (виконані роботи, надані послуги), з різними дебіторами за виданими авансами, підзвітними сумами, нарахованими доходами тощо. До них належать рахунки: "Розрахунки з покупцями та замовниками", "Розрахунки з різними дебіторами", "Резерв сумнівних боргів", "Короткострокові векселі одержані" та ін.

Всі розглянуті вище рахунки є **активними**. За дебетом цих рахунків відображаються надходження (збільшення) господарських засобів (активів), а за кредитом — зменшення (вибуття) активів. Залишок (сальдо) за активними

рахунками завжди вказує на наявність господарських засобів на початок та кінець облікового періоду.

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

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

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

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

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

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

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

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

Кругообіг капіталу підприємства здійснюється через господарські процеси: постачання (купівля), виробництво та реалізація (продаж).

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

Таким чином, класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом дає змогу згрупувати рахунки залежно від того, які об'єкти бухгалтерського обліку на них відображаються. Таке групування дає можливість визначити систему рахунків, необхідних для обліку господарських засобів (активів), джерел їх формування, господарських процесів та результатів діяльності підприємства.

Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Класифікація рахунків за призначенням і структурою відповідає на запитання, як саме обліковуються ті або інші засоби, джерела їх утворення та господарські процеси на бухгалтерських рахунках, що саме відображається за дебетом та кредитом рахунка та що характеризує залишок (сальдо) відповідного рахунка. У цілому дана класифікація характеризує обліково-технічні якості системи рахунків, застосовуваних в обліковому процесі.

Рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою поділяють на такі групи: основні, регулюючі, операційні, результатні, позабалансові. Загальну класифікацію рахунків за призначенням і структурою наведено на рис. 12.

Основні рахунки призначені для обліку стану й руху господарських засобів та їх джерел. Вони в сукупності характеризують майновий стан підприємства і є основою для складання бухгалтерського балансу. Їх у свою чергу поділяють на матеріальні, грошові, розрахункові та рахунки капіталів.

Матеріальні рахунки призначені для обліку наявності та руху матеріальних цінностей підприємства. До них належать рахунки: "Основні засоби", "Виробничі запаси", "Товари" та ін. **Грошові рахунки** призначені для обліку наявності руху грошових коштів підприємства в національній та іноземній валюті в касі, на рахунках у банках, а також грошових документів. До них належать рахунки: "Каса", "Рахунки в банках", "Інші кошти".

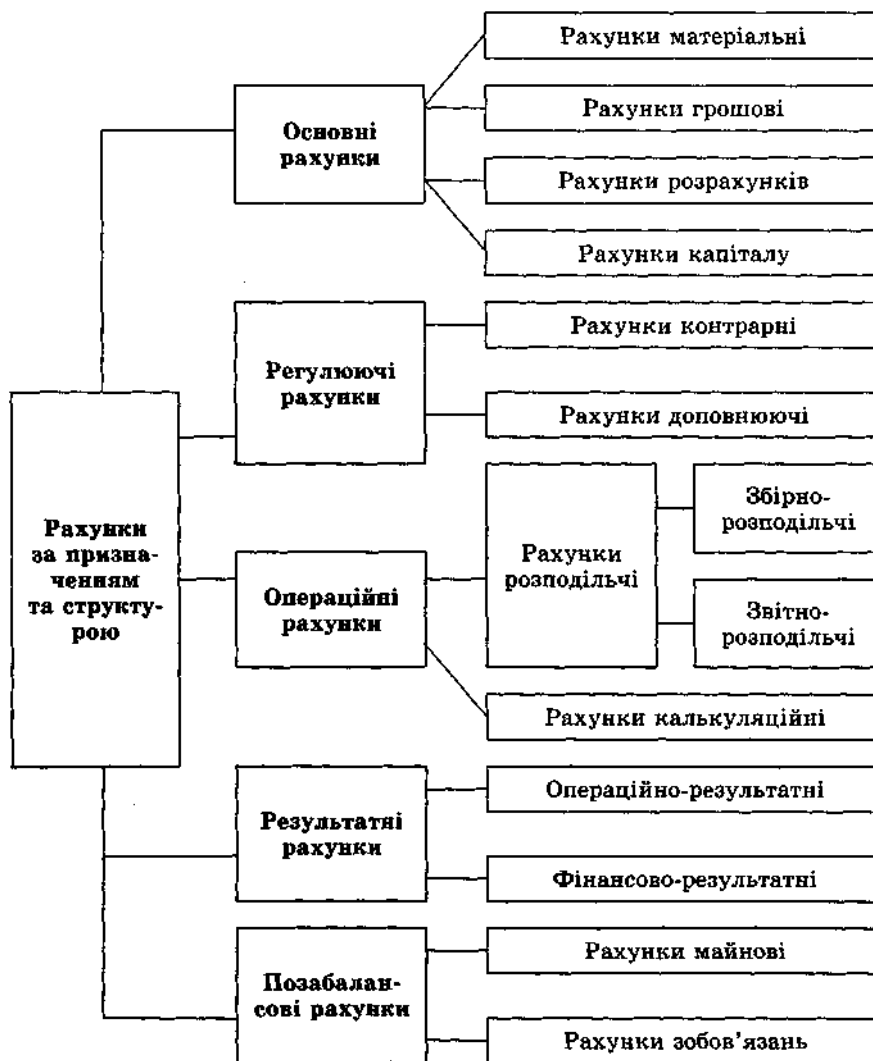


Рис. 12 – Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Розрахункові рахунки призначені для обліку і контролю розрахункових відносин даного підприємства з іншими підприємствами й особами. На цих рахунках відображаються заборгованість, що виникає у процесі господарської діяльності, а також зміни цієї заборгованості. **Активні розрахункові рахунки** призначені для обліку дебіторської заборгованості й розрахунків за нею. До них належать рахунки: "Розрахунки з покупцями та замовниками", "Розрахунки з різними дебіторами" та ін. **Пасивні розрахункові рахунки** відображають розрахункові відносини з кредиторами, тобто за зобов'язаннями даного підприємства перед іншими підприємствами, організаціями та особами. До них належать рахунки: "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", "Розрахунки за податками і платежами", "Розрахунки з оплати праці", "Розрахунки з учасниками", "Довгострокові позики", "Довгострокові векселі видані" та ін.

Рахунки капіталів призначені для обліку й контролю стану та руху власного капіталу і забезпечення зобов'язань. До цієї групи входять рахунки: "Статутний капітал", "Додатковий капітал", "Резервний капітал", "Цільове фінансування і цільові надходження" та ін. **Регулюючі рахунки** призначені для коригування (уточнення) показників основних рахунків і окремих статей балансу. Самостійного значення регулюючі рахунки не мають, тому кожен із

них розглядається в сукупності з основними рахунками. Так, субрахунок "Знос основних засобів" є регулюючим щодо рахунка "Основні засоби", на якому основні засоби обліковують за первинною вартістю. У процесі експлуатації основні засоби зношуються і їх залишкова вартість зменшується. Останню враховують як різницю між сальдо рахунка "Основні засоби" і сальдо субрахунку "Знос основних засобів". Регулюючі рахунки можуть зменшувати або збільшувати (доповнювати) оцінку засобів на основних рахунках. Залежно від цього їх поділяють на контрарні та доповнюючі. **Контрарні рахунки** застосовують для регулювання підсумків активних і пасивних основних рахунків, тому їх називають відповідно **контрактивними** і **контрпасивними**. Регулюючі рахунки при складанні балансу наводять у рядках після основного рахунка і до підсумку балансу не включають. **Контрактивні рахунки** призначені для обліку сум, на які зменшується залишок основного рахунка, який стоїть в активі балансу, а самі є пасивними рахунками. Так, субрахунок "Знос основних засобів" пасивний, але його наводять додатково в активі балансу в рядку відразу після рядка "Первинна вартість", оскільки він її регулює. Аналогічно здійснюється облік за залишковою вартістю на рахунках "Інші необоротні матеріальні активи", "Нематеріальні активи". **Контрпасивні рахунки** призначені для обліку сум, на які зменшується залишок основного рахунка, який стоїть у пасиві балансу, а самі є активними рахунками. Прикладом такого рахунка є субрахунок "Прибуток, використаний у звітному періоді", на якому протягом календарного року обліковують суми використаного прибутку (нарахування дивідендів, виплати за облігаціями, відрахування у статутний, резервний капітал тощо), які потім списують на зменшення суми за субрахунком "Прибуток нерозподілений". Аналогічно здійснюється облік за рахунком "Статутний капітал", контрпасивними рахунками якого є рахунки "Неоплачений капітал", "Вилучений капітал".

Доповнюючі регулюючі рахунки завжди збільшують суму залишку основного рахунка, що регулюється. Якщо основний рахунок активний, то і регулюючий доповнюючий його рахунок також активний; якщо основний рахунок пасивний, то і доповнюючий його рахунок також пасивний. Таким чином, є активні й пасивні доповнюючі рахунки. Прикладом **активного доповнюючого рахунку** є аналітичний рахунок "Транспортно-заготівельні витрати", який ведеться у складі синтетичного рахунка "Виробничі запаси" до субрахунків "Сировина і матеріали", "Паливо", "Запасні частини" тощо. Фактична собівартість запасів у цьому випадку визначається шляхом додавання до вартості їх за покупними цінами, записаними за дебетом відповідного матеріального рахунка, суми транспортно-заготівельних та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням запасів і доведенням їх до стану, придатного для використання, відображеної на аналітичному рахунку "Транспортно-заготівельні витрати". Прикладом **пасивного доповнюючого рахунка** є рахунок "Цільове фінансування і цільове надходження", на якому відображаються суми субсидій, асигнувань із бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо. Наприкінці звітного

періоду невикористані кошти за рішенням відповідних органів можуть бути приєднані до статутного чи додаткового капіталу, збільшуючи останні.

Операційні рахунки призначені для відображення господарських процесів, тобто процесів постачання, виробництва і реалізації, а також результатів діяльності підприємства. Ці рахунки призначені для накопичення інформації щодо витрат, доходів та фінансових результатів, і більшість з них не мають сальдо. До операційних рахунків належать: розподільчі, калькуляційні та результатні.

Розподільчі рахунки призначені для обліку витрат, які за своєю природою не можуть бути віднесені на відповідні рахунки, а вимагають розподілу за певними критеріями. Розподільчі рахунки поділяють на збірно-розподільчі й звітно-розподільчі. Збірно-розподільчі рахунки призначені для попереднього збирання витрат, пов'язаних зі здійсненням загальновиробничих функцій, з метою наступного їх розподілу за відповідними об'єктами. Прикладом збірно-розподільчого є рахунок "Загальновиробничі витрати". За дебетом рахунка протягом місяця накопичують витрати, пов'язані з організацією, управлінням та обслуговуванням виробництва, а наприкінці місяця за відповідним критерієм їх розподіляють (списують) між рахунками "Виробництво" та "Собівартість реалізації". Виконавши розподільчу функцію, рахунок закривається, і сальдо не має. Близькими до збірно-розподільчих є рахунки "Адміністративні витрати" та "Витрати на збут". Однак зібрані протягом місяця за дебетом суми витрат за цими рахунками наприкінці місяця не розподіляють, а списують відповідно до чинного положення прямо на дебет рахунка "Фінансові результати". Звітно-розподільчі, або бюджетно-розподільчі, рахунки використовують для розмежування витрат і доходів між суміжними звітними періодами (місяцями, роками) з метою рівномірного включення витрат у затрати виробництва або відображення в обліку одержаних доходів. Використання цих рахунків дає змогу відповідно до принципу бухгалтерського обліку нарахування та відповідності доходів і витрат визначити правильні результати діяльності підприємства за звітний період.

Звітно-розподільчі рахунки можуть бути активними і пасивними. До активних відносять рахунки "Витрати майбутніх періодів", "Резерв сумнівних боргів", до пасивних — "Доходи майбутніх періодів", "Забезпечення майбутніх витрат і платежів". На активному рахунку "Витрати майбутніх періодів" відображають інформацію щодо здійснення витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах. До них належать, наприклад, витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами, з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхових полісів; передплата на газети та журнали, періодичні та довідкові видання тощо. Всі ці витрати на момент їх здійснення відображають за дебетом рахунка "Витрати майбутніх періодів". За кредитом рахунка відображають їх списання (розподіл) та включення до складу витрат у міру настання тих періодів, до яких вони відносяться. Сальдо за рахунком може бути тільки дебетове й означатиме наявність нерозподілених витрат наступних періодів.

Калькуляційні рахунки призначені для обліку витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг з метою обрахування їх собівартості. Оскільки за даними цих рахунків складають калькуляцію, то самі рахунки одержали назву калькуляційних. Правильно організований облік витрат виробництва є запорукою якісних калькуляцій, необхідних для ціноутворення, точного визначення вартості товарного випуску. До калькуляційних належать рахунки: "Виробництво", "Капітальні інвестиції" та ін.

Результатні рахунки використовують для відображення та порівняння витрат і доходів. Залежно від ступеня порівняння (на рівні доходів і на рівні чистих доходів) результатні рахунки поділяють на: операційно-результатні й фінансово-результатні. Операційно-результатні рахунки призначені для виявлення результатів господарської діяльності підприємства шляхом порівняння валових доходів і валових витрат та визначення результату: прибутків чи збитків. До цих рахунків належить рахунок "Фінансові результати", призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. За кредитом рахунка відображають перенесені з рахунків доходів обороти доходів за мінусом належної суми непрямих податків (акцизного збору, ПДВ тощо), тобто чисті доходи, а за дебетом — перенесену суму оборотів рахунків обліку витрат (собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут, податки на прибуток), тобто валові витрати діяльності. Порівняння цих двох оцінок між собою і визначають фінансовий результат окремо основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності й надзвичайних подій — прибуток або збиток. Якщо сума чистих доходів перевищуватиме суму валових витрат, тобто кредитовий оборот буде більший за дебетовий — підприємство має від основної діяльності прибуток. Якщо навпаки, валові витрати перевищуватимуть чисті доходи основної діяльності, то різниця показуватиме збитки. Визначений результат діяльності (прибуток чи збиток) переносять на фінансово-результатні рахунки.

Фінансово-результатні рахунки призначені для обліку і контролю чистих фінансових результатів діяльності підприємства — прибутку чи збитку. Сума одержаного прибутку залежить від обсягу реалізації продукції, її собівартості, непрямих витрат (адміністративних, збутових та ін.), величини податків та продажних цін. Прибуток — головний показник ефективності діяльності підприємства. Прикладом фінансово-результатних рахунків є пасивний рахунок "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". Цей рахунок призначений для обліку чистих фінансових результатів — прибутків і збитків. За кредитом рахунка відображається прибуток та його збільшення від усіх видів діяльності, а за дебетом — збитки та використання прибутку. Кредитове сальдо цього рахунка показує суму отриманого і нерозподіленого чистого прибутку й при складанні бухгалтерського балансу відображається в пасиві; дебетове сальдо показує суму непокритих збитків і записується в пасиві балансу з від'ємним знаком (у дужках). Списання збитків здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

Розглянуті рахунки бухгалтерського обліку — основні, регулюючі, операційні становлять систему рахунків, що охоплює всі господарські засоби,

джерела їх формування, господарські процеси і результати діяльності. Ці рахунки взаємно кореспондують між собою і за наявності сальдо відображаються в балансі. Тому такі рахунки називають **балансовими**. Поряд з балансовими рахунками в бухгалтерському обліку використовують рахунки, які не відображаються в балансі, а розміщуються за його підсумком. Такі рахунки називають **позабалансовими**.

Позабалансові рахунки призначені для обліку наявності та руху цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні, умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо); бланків суворого обліку; списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками). Умовно позабалансові рахунки можна поділити на дві групи: ті, що обліковують майно (орендовані необоротні активи, активи на відповідальному зберіганні, списані активи, бланки суворого обліку), та ті, що обліковують зобов'язання (контрактні зобов'язання, непередбачені активи і зобов'язання, гарантії та забезпечення надані й отримані). Облік на позабалансових рахунках ведуть не застосовуючи методу подвійного запису, тобто за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку з позначенням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

Розглянуті класифікації рахунків за їх економічним змістом та призначенням і структурою взаємопов'язані, доповнюють одна одну і сприяють у теорії бухгалтерського обліку визначенню ролі й місця кожного рахунка, які він займає в системі бухгалтерського обліку.

Контрольні запитання

1. У чому полягають принципи класифікації рахунків бухгалтерського обліку?
2. Класифікуйте рахунки за економічним змістом.
3. Якою є класифікація рахунків за призначенням і структурою?
4. Які призначення і склад рахунків господарських засобів?
5. Які призначення і склад рахунків джерел господарських засобів?
6. У чому полягає економічний зміст рахунків господарських процесів?
7. У чому полягають особливості обліку на позабалансових рахунках?
8. Поясніть призначення Плану рахунків бухгалтерського обліку.
9. Дайте характеристику Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Тема 7. Облікові реєстри, техніка, форми та організація обліку на промислових підприємствах

1. Облікові реєстри та їх класифікація
2. Техніка облікової реєстрації
3. Форми бухгалтерського обліку

Ключові поняття: облікові реєстри, техніка облікової реєстрації, відомості, журнали, книги, журнали-ордери, Касова книга, Головна книга, книга Журнал-Головна, облікові реєстри-картки, форма бухгалтерського обліку, меморіальні ордери.

Облікові реєстри і їх класифікація

Всі господарські операції після їх оформлення первинними документами записують до облікових реєстрів. **Обліковий реєстр** — це спеціальна таблиця, призначена для відображення документально оформлених господарських операцій у системі рахунків, накопичення і зберігання облікової інформації.

Облікові реєстри — це носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, журналів, книг, журналів-ордерів тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування і узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Запис у реєстрах бухгалтерського обліку виконується на підставі первинних облікових документів, які фіксують факти виконання господарських операцій і розпоряджень (дозволів) на їх проведення, накопичують і систематизують інформацію первинних документів. Інформація до облікових реєстрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Реєстри бухгалтерського обліку мають містити назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні. Форми облікових реєстрів рекомендуються Міністерством фінансів України або розробляються міністерствами і відомствами за умови дотримання загальних методологічних принципів. Так, нині питання використання реєстрів бухгалтерського обліку регулюються Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 966-XIV та методологічними рекомендаціями щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356.

Облікові реєстри складають щомісяця, їх підписують виконавці й головний бухгалтер або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства. Ведення облікових реєстрів та котирування документів первинного обліку здійснюють із застосуванням, щонайменше, коду класів рахунків і коду синтетичного рахунка. Аналітичні дані в облікових реєстрах мають узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця.

Інформація про господарські операції, здійснені підприємством за певний період, в облікових реєстрах переноситься у згрупованому вигляді до

бухгалтерської звітності підприємства. У бухгалтерському обліку використовують різні за формою, змістом і способом відображення інформації облікові реєстри (рис. 13).

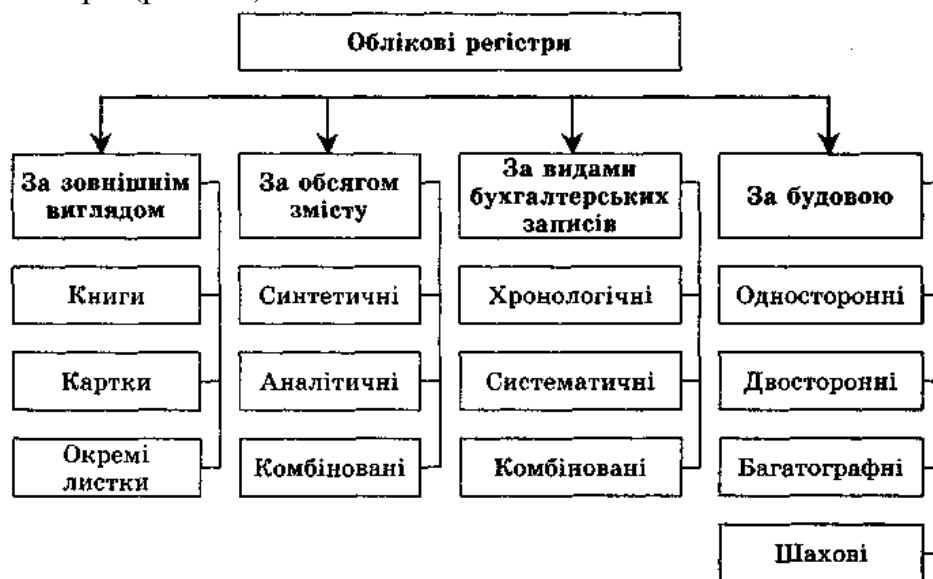


Рис. 13 – Облікові реєстри

За своїм зовнішнім виглядом облікові реєстри поділяють на книги, картки й окремі листки. Бухгалтерські книги застосовують для ведення записів із синтетичного й аналітичного обліку. В них всі листки зброшуровані, пронумеровані, на останній сторінці вказано кількість сторінок, з підписом керівника, головного бухгалтера, а також скріплено печаткою. До них належать: Касова книга, Головна книга, книга Журнал-Головна та ін. Облікові реєстри-картки. Прикладом можуть бути картки кількісно-сумового обліку матеріалів. Картки не скріплюються між собою і зберігаються у спеціальних ящиках. Залежно від обліковуваного об'єкта картки аналітичного обліку поділяють на картки кількісно-сумового обліку, призначені для обліку товарно-матеріальних цінностей, картки контокорентної форми, призначені для обліку розрахунків, та багатографні, призначені для обліку витрат на виробництво. Крім типових форм карток, в обліковій практиці застосовують інші спеціальні форми, як наприклад, картки складського обліку, інвентарні картки тощо. Зібрані разом картки складають картотеку, яка розділяється за певними ознаками.

Облікові реєстри-листки мають стандартний формат, кожний з них призначений для обліку певних операцій і залежно від цього має специфічний зміст. До таких листків належать журнали-ордери, відомості, розроблювальні групові таблиці тощо. За обсягом змісту облікові реєстри поділяють на реєстри синтетичного й аналітичного обліку і комбіновані. Такий поділ обумовлений відмінностями і призначенням синтетичних і аналітичних рахунків, різним ступенем узагальнення облікових даних та її комбінування. Синтетичні облікові реєстри — це реєстри, в яких облік ведуть за синтетичними рахунками: Головна книга, Журнал-ордер Журнал-Головна. Всі вони є матеріальними носіями синтетичною обліку. Аналітичні облікові реєстри — це

реєстри, в яких облік ведуться за аналітичними рахунками. Дані подають у натуральних трудових і вартісних вимірниках. До таких реєстрів належать книги, картки. У цих реєстрах враховують специфіку обліковуваних об'єктів.

Останнього часу значного поширення набули так звані комбіновані реєстри систематичного обліку, які поєднують синтетичні й аналітичні записи. Застосування комбінованих реєстрів дає змогу оперативно отримувати хронологічні й систематичні дані або показники синтетичного й аналітичного обліку разом, що скорочує облікову роботу при реєстрації і дає повне уявлення про здійснені операції. Прикладом комбінованого реєстру може бути Журнал-ордер.

За видами бухгалтерських записів облікові реєстри поділяють на хронологічні, систематичні та змішані (комбіновані). Хронологічними називаються реєстри, призначенням яких є реєстрація операцій у порядку хронологічної послідовності їх виконання та оформлення. Так, ведеться Касова книга, в якій рух коштів у касі відображається за їх отриманням і видачею. До таких реєстрів належать: Журнал реєстрації операцій, де записують всі господарські операції в календарній послідовності їх здійснення, журнал обліку надходження готової продукції, вантажів, відомість відвантаження і реалізації продукції; таблиць відпрацьованого часу та ін. Систематичними називаються облікові реєстри, в яких виконується групування однорідних операцій на синтетичних і аналітичних рахунках. Такі записи ведуть у Головній книзі, в якій узагальнюються записи за кожним синтетичним рахунком, а також на картках і книгах, де відображаються і групуються дані аналітичного обліку. Комбінованими називаються реєстри, в яких одночасно поєднуються хронологічний і систематичний записи. Таку побудову має книга Журнал-Головна, в якій перша частина відображає журнал реєстрації операцій, а друга — групування операцій на синтетичних рахунках.

За будовою облікові реєстри поділяють на односторонні, двосторонні, багатографні та шахові. В односторонніх облікових реєстрах подають дані про господарську операцію, суму якої записують за дебетом або за кредитом відповідного рахунка. Як правило, записи за дебетом і кредитом розміщують поруч на правій стороні реєстру, зліва розміщують інформацію щодо дати, номера, змісту операції тощо. Залежно від змісту обліковуваних операцій односторонні реєстри поділяють на контокорентні, кількісно-сумового і кількісно-сортового обліку. Прикладом таких реєстрів є Касова книга, картки аналітичного обліку розрахунків, Книга складського обліку, картки кількісно-сумового обліку матеріалів тощо. Двосторонні облікові реєстри складаються з двох частин: в одній подають дані про дебетові обороти на рахунку, а у другій — про кредитові обороти на цьому рахунку. Двостороння будова реєстрів характерна для Головної книги. Багатографні облікові реєстри — це реєстри, в яких одна : граф (найчастіше дебетова) поділена на кілька граф. До такого виду облікових реєстрів належить Журнал-ордер, де окремі графи використовують для аналітичного обліку за рахунками, суми яких групують за певними показниками (наприклад, розшифрування дебетових оборотів, облік витрат за статтями калькуляції тощо). Шахові облікові реєстри побудовані за принципом

шахової дошки. Записи в таких реєстрах роблять у клітинці, що на перетині стовпчика і рядка таблиці, які відповідають дебетовому і кредитовому обороту на відповідних рахунках. Така будова значно скорочує кількість записів, оскільки подвійний запис тут здійснюється в один робочий прийом, посилює поточний контроль відображення операцій та підвищує аналітичні можливості бухгалтерського обліку. За таким принципом побудовані журнали-ордери.

Техніка облікової реєстрації

Записи господарських операцій у реєстрах називаються обліковою реєстрацією. Відповідно до статті 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" обліково-економічну інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку шляхом занесення методом подвійного запису до реєстрів синтетичного й аналітичного обліку з використанням типової кореспонденції рахунків. Господарські операції в облікові реєстри записують тільки на підставі належно оформлених і опрацьованих документів чорнилом темного кольору або пастою кулькових ручок, машинними засобами, які б забезпечували збереження цих записів протягом тривалого часу і запобігали б внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень.

Перенесення інформації з первинних документів у облікові реєстри треба здійснювати в порядку надходження документів до місця опрацювання (бухгалтерія, обчислювальний центр) відповідно до затвердженого плану-графіка документообігу.

Відповідальність за правильність реєстрації інформації в облікових реєстрах несуть особи, які склали та підписали ці реєстри відповідно до службових обов'язків кожного працівника. Записи господарських операцій мають бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому їх було здійснено.

Підприємство має забезпечити запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у реєстрах бухгалтерського обліку, а також належне їх зберігання протягом встановленого терміну. Головним архівним управлінням України встановлено в Переліку документальних матеріалів, що облікові реєстри зберігаються протягом трьох років за умови завершення перевірки державними податковими органами, дотримання податкового законодавства. Реєстри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їхніх повноважень, передбачених законами. Посадова особа підприємства має право у присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії реєстрів, що вилучаються, при цьому обов'язково скласти реєстр документів, що вилучаються.

Записи в облікові реєстри можуть бути прості й копіювальні. Простими є записи, які здійснюються тільки в одному примірнику (реєстрі), наприклад, меморіальному ордері, Журналі-ордері тощо. Копіювальні записи застосовують у тому випадку, коли необхідно мати копію запису. Копіювальні записи можуть вестися в ручному чи машинному (автоматичному) режимах.

Порядок відображення господарських операцій в облікових регістрах залежить від форми бухгалтерського обліку, що застосовується на підприємстві. Так, при меморіально-ордерній формі операції спочатку відображають у регістрах синтетичного обліку, а потім — аналітичного. При журнально-ордерній формі поточний облік операцій здійснюється одночасно в комбінованих регістрах хронологічного і систематичного обліку, а за окремими об'єктами обліку — також синтетичного й аналітичного обліку (наприклад, журнали-ордери та відомості за операціями розрахунків). При перенесенні інформації в обліковий регістр з документа, в останньому роблять відповідну відмітку, що засвідчує закінчення облікової процедури щодо документа і має контрольне значення.

Наприкінці кожного місяця облікові регістри закривають. Ця процедура включає підрахунки підсумків за дебетом і кредитом та сальдо за кожним синтетичним і аналітичним рахунком. Підсумкову інформацію переносять у регістри, на основі яких складають звітність. Важливою при цьому є система контролю записів, яка ґрунтується, як правило, на взаємозв'язках і взаємоконтролі даних облікових регістрів. Так, загальний підсумок оборотів за синтетичними рахунками за звітний період, показаних в оборотній відомості за синтетичними рахунками, має збігатися з підсумком Журналу реєстрації операцій. У регістрах шахової форми, а це здебільшого журнали-ордери, загальний підсумок граф по горизонталі має збігатися з підсумком граф по вертикалі. Щодо контролю відповідності аналітичного обліку рахункам синтетичного обліку, то ця відповідність забезпечується за допомогою оборотних та сальдових відомостей. Сума записів за синтетичним рахунком має збігатися із підсумками оборотної відомості за його аналітичними рахунками. Якщо в регістрах бухгалтерського обліку поєднані дані синтетичного й аналітичного обліку (наприклад, у деяких журналах-ордерах і відомостях), то процедура контролю стає зайвою, оскільки підсумки аналітичних рахунків і синтетичного збігаються, тобто є однаковими. Перевіркою правильності облікових записів та виправленням допущених помилок завершується процедура облікової реєстрації. Зведені дані облікових регістрів використовують для складання звітності з метою здійснення контролю й економічного аналізу.

Форми бухгалтерського обліку

Форма бухгалтерського обліку — це певна система регістрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку.

Кожне підприємство самостійно обирає відповідну форму обліку, враховуючи конкретні умови та особливості господарської діяльності й технології обробки облікових даних. Вибір форми обліку зумовлюється також обсягами облікових робіт, їх складністю, наявністю кваліфікованих кадрів бухгалтерів, можливостями використання автоматизованих систем обробки даних, обчислювальної техніки.

Форма бухгалтерського обліку відображає відповідну технологію облікового процесу. Кожна форма обліку завжди передбачає відповідне групування господарських операцій та дотримання встановленої послідовності їх відображення, порядок записів у регістрах синтетичного й аналітичного обліку, складання та представлення облікових даних у вигляді звітності для потреб користувачів. Основними відмітними ознаками, що визначають особливості окремих форм бухгалтерського обліку, є: зовнішній вигляд, будова і кількість облікових регістрів; поєднання регістрів хронологічного і систематичного обліку, синтетичного й аналітичного обліку; послідовність і техніка облікової реєстрації.

Форма бухгалтерського обліку як відображення певного рівня технології облікового процесу має відповідати таким вимогам:

- забезпечення повноти та реальності в облікових регістрах господарських операцій;
- забезпечення раціонального розподілу облікових робіт між окремими працівниками для своєчасного їх виконання;
- забезпечення управлінців даними про виконання бізнес-планів у цілому на підприємстві й за кожним структурним підрозділом;
- забезпечення необхідними даними процесу складання звітності, здійснення контролю й економічного аналізу;
- забезпечення економічності облікового процесу шляхом його автоматизації та наукової організації праці обліковців.

Сучасними формами бухгалтерського обліку, що застосовуються на підприємствах і в організаціях в Україні, є Журнал-Головна, меморіально-ордерна та журнально-ордерна форми обліку.

Форма обліку Журнал-Головна є найпростішою формою бухгалтерського обліку. Назва форми походить від назви головного регістру, в якому поєднується хронологічний запис із систематичним. У цьому регістрі поєднано Журнал реєстрації операцій і Головну книгу. Кожна господарська операція одночасно реєструється і відображається на відповідних синтетичних рахунках, для кожного з яких відводиться подвійна графа — для запису дебетових і кредитових оборотів. Досить легко можна контролювати дотримання подвійного запису щодо кожної операції. Журнал-Головну як основний регістр відкривають на поточний рік. Спершу записують сальдо на початок місяця в розрізі синтетичних рахунків. Після відображення всіх господарських операцій за місяць підраховують обороти за рахунками та виводять сальдо на початок наступного місяця. Сума оборотів за дебетом всіх рахунків має дорівнювати сумі оборотів за кредитом усіх рахунків, а також підсумку графи "Сума обороту". Це дає змогу систематично контролювати правильність записів шляхом перевірки їх при підрахунку підсумків. Аналітичний облік за цією формою ведуть на картках або в книгах. За допомогою оборотних відомостей встановлюється взаємозв'язок між синтетичними й аналітичними рахунками. Підсумки оборотних відомостей за аналітичними рахунками звіряють з оборотами та сальдо за відповідними синтетичними рахунками. Складати оборотну відомість за синтетичними рахунками за цією формою недоцільно,

оскільки підсумки оборотів за дебетом і кредитом рахунків, а також рівність залишків рахунків порівнюють у самій Журнал-Головній. За даними книги Журнал-Головна складають бухгалтерський баланс.

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку характеризується застосуванням книг для ведення синтетичного обліку і карток — для аналітичного. Суть меморіально-ордерної форми полягає в тому, що на підставі оформлених, перевічених документів (первинних або згрупованих за певною ознакою) складають меморіальні ордери, в яких вказують короткий зміст і підставу здійснення господарської операції, кореспондуючі рахунки за даною операцією та суму. Меморіальні ордери складають на окремих бланках або на самому документі, якщо на ньому в реквізитах відтворено форму ордера. Меморіальні ордери реєструють у хронологічному реєстрі меморіальних ордерів (реєстраційному журналі). У цьому журналі відображаються дані за кожним меморіальним ордером із зазначенням його загальної суми. Загальний підсумок цього журналу відбиває обсяг господарської діяльності підприємства і використовується для контролю повноти відображення операцій на синтетичних рахунках. Він має дорівнювати дебетовому й окремо кредитовому обороту за всіма синтетичними рахунками і Головною книгою.

Після реєстрації дані меморіальних ордерів записують у Головну книгу, яка є систематичним реєстром синтетичного обліку. Рахунки в Головній книзі будують за шаховим принципом у вигляді двосторонніх багатографних таблиць, окремі графи яких призначені для запису операцій у розрізі кореспондуючих рахунків. Така будова Головної книги полегшує контроль кореспондуючих рахунків, дає змогу аналізувати обороти за даними рахунків синтетичного обліку.

У Головній книзі для кожного рахунка виділяють окрему сторінку. У Головну книгу записують дату і номер меморіального ордера, а також суму оборотів за дебетом і кредитом рахунка в розрізі кореспондуючих рахунків.

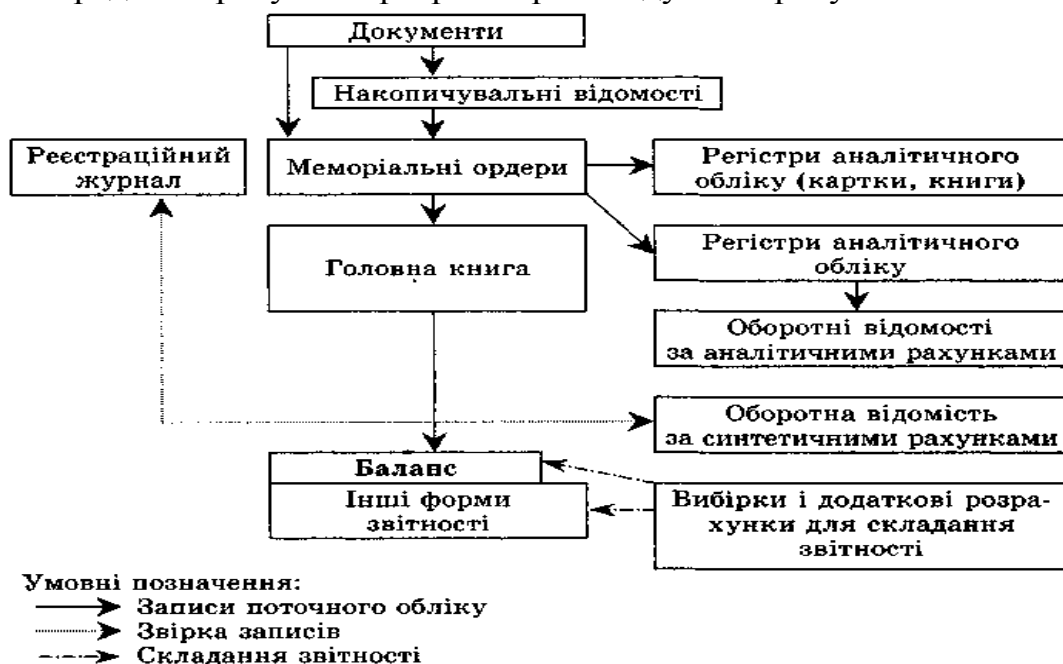


Рис. 14 – Схема меморіально-ордерної форми обліку

Меморіально-ордерна форма характеризується простотою побудови облікових реєстрів. Поєднання синтетичного обліку в книгах з аналітичним обліком на картках дає змогу використати їх переваги, зокрема на малих підприємствах з невеликим обсягом облікової роботи. Використання меморіальних ордерів сприяє упорядкуванню систематичного обліку, а перевірка дебетових і кредитових оборотів за рахунками Головної книги з оборотом реєстраційного журналу дає можливість встановити повноту і правильність записів та усунути помилки.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на широкому застосуванні системи накопичувальних і групувальних облікових реєстрів — журналів-ордерів і допоміжних відомостей до них. Основними обліковими реєстрами журнально-ордерної форми є журнали-ордери. Журнали-ордери побудовані за кредитовою ознакою: всі господарські операції відображають за кредитом даного синтетичного рахунка і дебетом кореспондуючих з ним рахунків. Така будова реєстрів з використанням шахового принципу дає можливість значно скоротити дублювання записів і розкрити суть операції, виявити помилкові записи. При цьому операції відображаються на кредиті й дебеті кореспондуючих рахунків лише однієї суми, тобто за один робочий прийом. За зовнішнім виглядом журнали-ордери являють собою окремі аркуші-реєстри багатогранної форми, призначені для кредитових записів його балансового рахунка, операції за якими обліковуються в даному журналі-ордері. До журналів-ордерів відкривають окремі відомості за дебетом рахунків, відомості аналітичного обліку до рахунків даного журналу-ордера. Так, з метою посилення контролю за рухом і збереженням грошових коштів поряд із журналом-ордером за кредитовою ознакою ведуть допоміжні відомості за дебетом цих рахунків. Оскільки в журналі - ордері ведуть тільки синтетичний облік, то для потреб аналітичного обліку за рахунком даного журналу-ордера відкривають окремі відомості аналітичного обліку.

Записи в журнали-ордери здійснюють безпосередньо на підставі перевічених документів у порядку їх надходження і опрацювання. Наприкінці місяця за кожним журналом-ордером підбивають підсумки зроблених записів. Загальний підсумок за кредитом рахунка в журналі-ордері порівнюють з підсумками кореспондуючих за дебетом рахунків. Це забезпечує перевірку правильності облікових записів без складання оборотних відомостей. Оборотні відомості складають тільки за тими рахунками, за якими ведуть картки (книги) аналітичного обліку.

Після закінчення місяця журнали-ордери і відкриті до них відомості підписуються працівниками бухгалтерії, котрі склали їх, і головним бухгалтером. Місячні обороти журналів-ордерів переносять у Головну книгу, про що роблять відповідні відмітки. Головна книга є системним реєстром синтетичного обліку, де узагальнюються дані поточного обліку, проводиться взаємна перевірка записів. У Головній книзі для кожного синтетичного рахунка відводять окрему сторінку.

Кредитові обороти журналів-ордерів у Головну книгу переносять загальним підсумком (оскільки розгорнуто за кореспондуючими рахунками їх

відображають у журналі-ордері): дебетові обороти записують окремими сумами з різних журналів-ордерів (щоб показати кореспонденцію дебетового обороту). Отже, журнали-ордери і Головна книга взаємно доповнюють один одного і дають розгорнуту кореспонденцію за дебетом і кредитом кожного синтетичного рахунка. Тому складати оборотну відомість за синтетичними рахунками за цієї форми обліку недоцільно.

Наприкінці місяця за кожним синтетичним рахунком Головної книги виводять залишок (сальдо), який записують в окрему графу. За даними Головної книги складають бухгалтерський баланс, а за даними окремих журналів-ордерів і їх відомостей — інші форми фінансової та податкової звітності.

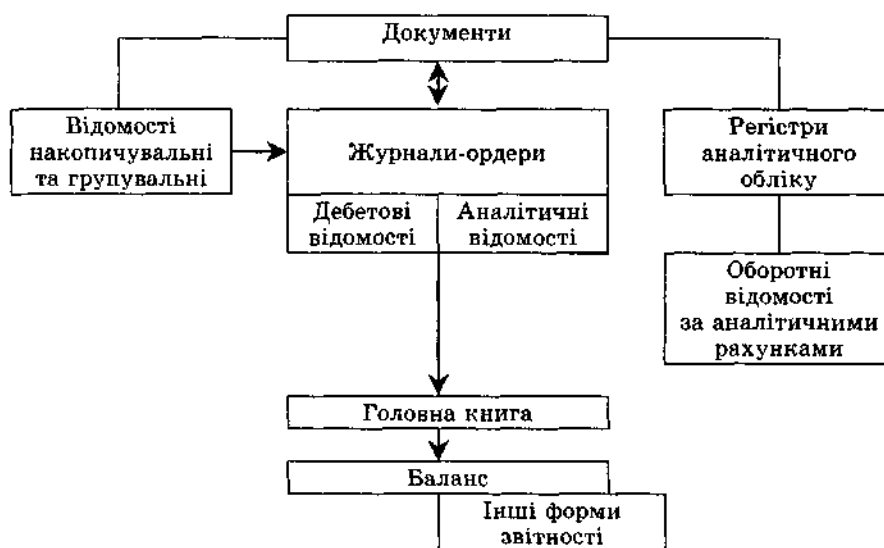


Рис. 15 – Журнально - ордерна форма бухгалтерського обліку

Застосовувана форма бухгалтерського обліку ґрунтується на методичних рекомендаціях щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356.

На даному етапі розвитку бухгалтерського обліку в Україні важливе місце займає автоматизація збирання й обробки облікової інформації. Завдання автоматизації — підвищення якості роботи як бухгалтерів зокрема, так і всієї бухгалтерії в цілому. В Україні використовується значна кількість програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку.

Контрольні запитання

1. Для чого призначені облікові реєстри?
2. За якими ознаками поділяють облікові реєстри?
3. Охарактеризуйте техніку облікової реєстрації.
4. Що розуміють під формою бухгалтерського обліку?
5. Зробіть порівняльний аналіз форм бухгалтерського обліку.
6. Назвіть класифікацію облікових реєстрів за будовою.

Тема 8. Методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємстві

1. Методичні прийоми бухгалтерського обліку
2. Характеристика елементів методу бухгалтерського обліку

Ключові терміни: загальнонаукові методичні прийоми, конкретно-емпіричні методичні прийоми, документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки бухгалтерського обліку, баланс, звітність.

1. Методичні прийоми бухгалтерського обліку

Сукупність способів (методів) і прийомів, за допомогою яких господарська діяльність підприємства відображається в обліку, є **методом бухгалтерського обліку**. У бухгалтерському обліку способи і прийоми узагальнюються за допомогою їх поєднання у такі групи:

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

Загальнонаукові та конкретно-емпіричні методичні прийоми, що сформувались у бухгалтерському обліку, наведені на рис. 21.

Загальною основою елементів, що складають метод бухгалтерського обліку, є конкретно-емпіричні методичні прийоми: документалістики, двоїстості відображення, органолептичні та балансово-звітні (рис. 21)



Рис. 21 – Методичні прийоми бухгалтерського обліку

2. Елементи методу бухгалтерського обліку

Для одержання облікових показників про об'єкти бухгалтерського обліку, які використовують у процесі управління виробництвом, застосовується низка специфічних прийомів, що у сукупності складають його метод (рис. 22).

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

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

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



Рис. 22 – Групування елементів методу бухгалтерського обліку

Оцінка і калькуляція це елементи вартісного виміру об'єктів бухгалтерського обліку.

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

Однак, вартісний вимір інформації не може обмежитися лише однією оцінкою: для управління господарськими процесами необхідно мати інформацію про витрати підприємства на виробництво одиниці продукції, робіт і послуг. Таку інформацію можна одержати за допомогою спеціального розрахунку, який прийнято називати калькуляцією. **Калькуляція** є способом числення собівартості продукції, робіт і послуг.

Рахунки і подвійний запис це елементи взаємозалежного відображення, узагальнення і порівняння інформації про об'єкти бухгалтерського обліку.

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

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

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

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

Періодичне узагальнення інформації у бухгалтерському обліку забезпечується за допомогою бухгалтерської, статистичної і фінансової звітності. **Звітність** – це спосіб одержання підсумкових показників про роботу підприємства за певний період часу.

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

Контрольні запитання

1. У які групи узагальнюються способи і прийоми у бухгалтерському обліку?
2. Які прийоми належать до конкретно-емпіричних методичних прийомів бухгалтерського обліку?
3. Яка класифікація елементів методу бухгалтерський облік?

Тема 9. Оцінювання і калькуляція в системі бухгалтерського обліку

1. Оцінювання як елемент методу бухгалтерського обліку
2. Калькулювання в системі бухгалтерського обліку

Ключові поняття: оцінювання, вартісна оцінка, калькуляція, калькулювання.

1. Оцінювання як елемент методу бухгалтерського обліку

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

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

Оцінка об'єктів обліку (активів, зобов'язань, капіталу, господарських процесів) визначається у відповідних стандартах обліку. Для кожного виду активів, як правило, визначаються декілька ситуацій, в яких здійснюється оцінка активів: оцінка при придбанні (отриманні), оцінка при вибутті, оцінка на дату балансу (на кінець звітного періоду). Таким чином, **оцінка** є одним з важливих елементів бухгалтерського обліку – способом вартісного вимірювання усіх видів ресурсів підприємства та джерел їх утворення.

2. Калькулювання в системі бухгалтерського обліку

Калькулювання потрібне для обґрунтування ціни і цінової політики підприємства, визначення рентабельності виробів, оцінювання економічної ефективності технічних та організаційних рішень, аналізу роботи підприємства і його підрозділів тощо.

Калькулювання передбачає вирішення таких методичних питань:

- установлення об'єкта калькулювання і вибір калькуляційних одиниць;
- з'ясування виду калькуляції;
- вибір методу калькулювання;
- обґрунтування калькуляційних статей витрат і методики їх обчислення.

Питання щодо об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць не потребує спеціальних обґрунтувань і вирішуються автоматично виходячи з властивостей продукції, яку виробляє підприємство.

Вид калькуляції впливає із особливостей її формування. За видом калькуляції поділяють на проектно-кошторисні (на нові вироби, разові замовлення), планові, нормативні (для оперативного управління) та фактичні.

Важливим є вибір методу калькулювання. Є різні методи обчислення собівартості виробів. Вибір методу залежить від особливостей виробництва, призначення калькуляцій, традицій підприємств тощо.

За повнотою охоплення витрат розрізняють методи калькулювання: за повними витратами та за неповними витратами. За першим методом усі витрати підприємства, як виробничі, так і невиробничі (адміністративні, на збут), повністю відносяться на собівартість продукції. У такому разі прибуток підприємства від продажу продукції визначається за формулою

$$П = В - С_{р.п},$$

де П — прибуток від продажу (реалізації) продукції;

В — виручка (дохід) від продажу продукції;

$C_{р.п}$ — повна собівартість реалізованої продукції.

Цей традиційний для вітчизняної економіки метод застосовується й у світовій практиці.

Калькулювання за неповними витратами, теоретично обґрунтоване в першій половині ХХ ст., полягає в тому, що не всі витрати включаються у собівартість продукції. Це спрощує калькулювання і робить його оперативнішим. Які витрати включати у собівартість, а які не включати — це окрема проблема, яка вирішується кожним підприємством з урахуванням конкретних умов. У більшості випадків у

собівартість не включаються адміністративні витрати і витрати на збут, які вважаються витратами періоду. Тоді калькуляції складаються за виробничими витратами центрів відповідальності (прибутку). За таких умов прибуток підприємства від продажу продукції обчислюється за формулою

$$\Pi = B - C_{p.n} - C_{пер},$$

де $C_{p.n}$ — виробнича собівартість реалізованої продукції;

$C_{пер}$ — витрати періоду (адміністративні та на збут продукції).

Вибір калькуляційних статей витрат і методів їх обчислення на одиницю продукції залежить від конкретних умов виробництва і передусім від широти номенклатури продукції і специфіки технологічних процесів.

В однопродуктовому виробництві калькулювання є найпростішим і найточнішим, оскільки всі витрати розглядаються як прямі. При цьому враховуються два можливих варіанти однопродуктового виробництва:

- увесь продукт однорідний, однієї споживчої якості та складності виготовлення (цегла, вугілля тощо);

- продукт має різні варіанти якості, властивостей, що потребують різних витрат часу і/або ресурсів (цемент, пиво, коньяк і т. п.).

У першому випадку калькулювання здійснюється за методом прямого розподілу (поділом) витрат, а саме:

$$C_o = \frac{C}{N},$$

де C — витрати за певний період (виробничі чи повні);

N — обсяг готової продукції за той же період у натуральному вимірі.

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

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

Залежно від тієї ролі, яку відіграє калькулювання собівартості у діяльності підприємств і організацій, зокрема їх економічної ролі, наявності різних показників і видів собівартості та їх призначення у системі економічної інформації розрізняють й різноманітні види калькуляцій. В економічній літературі донині немає єдиної думки щодо складу класифікаційних ознак, згідно з якими можна було б їх вивчати. На практиці застосовуються так і найбільш поширені ознаки, згідно з якими вони класифікуються (табл. 6).

Таблиця 6. – Класифікація видів калькуляцій

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

Контрольні запитання

1. Що покладено в основу оцінки ресурсів?
2. Основні вимоги до оцінки в теорії бухгалтерського обліку?
3. Які методичні питання вирішує калькулювання?
2. Яка суть калькуляції як елементу методу бухгалтерського обліку?

Тема 10. Облік основних господарських процесів

1. Характеристика і облік господарських процесів.
2. Облік процесу постачання.
3. Облік процесу виробництва.
4. Облік процесу реалізації і фінансових результатів.

Ключеві поняття: господарські процеси, процес постачання, операційний цикл, виробництво, грошові кошти, процес виробництва, матеріальні ресурси, трудові ресурси, витрати на виробництво продукту, результати виробництва, готова продукція, процес реалізації, і фінансові результати.

Характеристика і облік господарських процесів

Господарські процеси або процеси операційного циклу — постачання (придбання), виробництво, реалізація збут) відображають процес кругообігу капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин. Під господарським процесом розуміють сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання.

Економічний зміст кожної стадії кругообігу капіталу відображається в системному бухгалтерському обліку за допомогою рахунків.

Процес постачання пов'язаний з використанням рахунків бухгалтерського обліку грошових коштів, розрахунків, засобів та предметів праці. Процес виробництва відображається на рахунках витрат виробництва і готової продукції. Процес реалізації відображається на рахунках собівартості реалізації, грошових коштів та розрахунків.

Господарські процеси є найважливішими об'єктами бухгалтерського обліку, оскільки характеризують рух засобів у системі кругообігу капіталу. Господарські процеси характерні для всіх видів економічної діяльності, вони класичні для будь-якого бізнесу, метою якого є отримання вигоди або

прибутку. Види економічної діяльності (промисловість, торгівля, фінанси тощо) відрізняються лише за тривалістю та обсягами того чи іншого процесу, при цьому послідовність їх здійснення залишається незмінною.

Господарські процеси органічно взаємопов'язані і взаємообумовлені, оскільки відображають у цілому рух капіталу в процесі його відтворення. Взаємодія всіх господарських процесів як єдиного цілого приводить до кінцевого підсумку, а саме до отримання фінансового результату. Кожен господарський процес (постачання, виробництво, реалізація) має цільовий характер та економічну доцільність. Мета процесу постачання — забезпечення підприємства необхідними ресурсами; виробництва — використання факторів виробництва з метою отримання продукції; реалізації — збут продукції та отримання прибутку. У кожному господарському процесі, як і в операційному циклі в цілому, необхідно прагнути забезпечити економічну ефективність.

Облік процесу постачання

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

Основними завданнями бухгалтерського обліку придбання матеріальних цінностей є:

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

До виробничих запасів з метою обліку відносять предмети праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві та для господарських потреб протягом операційного циклу. До них належать: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, інші матеріали. До запасів також відносять малоцінні та швидкозношувані предмети, товари та ін.

Сутність господарського процесу, облікові завдання, необхідні для його відображення визначають модель бухгалтерського обліку процесу постачання (придбання) та необхідні рахунки бухгалтерського обліку. (рис.16).

63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

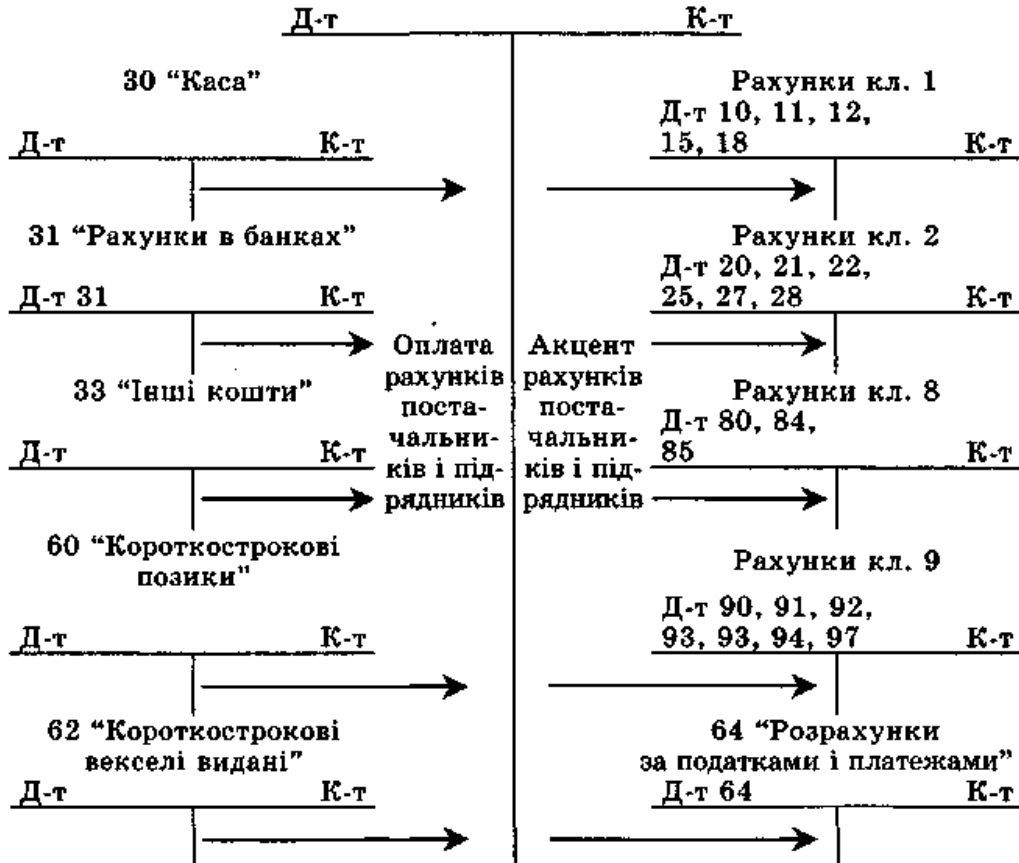


Рис. 16 – Схема обліку процесу придбання

Для обліку процесу постачання використовують систему синтетичних і аналітичних рахунків. Операції з придбання матеріальних цінностей обліковують безпосередньо на рахунках обліку запасів: 20 "Виробничі запаси", 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 28 "Товари" та ін. Облік розрахунків з постачальниками за отримані від них матеріальні цінності та іншими організаціями за надані послуги (транспортно-експедиторські, страхування тощо) здійснюють на рахунках: 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 62 "Короткострокові векселі видані" та ін. Одночасно з придбанням матеріальних цінностей відображають суму сплачених податків (податок на додану вартість, акцизний збір тощо) на рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами". Оплату розрахунково-платіжних документів постачальників відображають на рахунках: 30- "Каса", 31- "Рахунки в банках", 33- "Інші кошти", 60- "Короткострокові позики" та ін.

Основними документами, які оформлюють процес придбання матеріальних засобів, є: договір купівлі-продажу, рахунок (рахунок-фактура), накладна, товарно-транспортна накладна, прибутковий ордер, довіреність, платіжне доручення, виписка банку та ін.

Визнання та первинну оцінку запасів та інші питання обліку запасів в бухгалтерському обліку регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246.

Оцінка придбаних виробничих запасів у бухгалтерському обліку здійснюється за первинною (фактичною) собівартістю.

Облік придбаних виробничих запасів на підприємстві можна вести за фактичною собівартістю, за купівельними цінами з виділенням транспортно-заготівельних витрат, за обліковими цінами з виділенням відхилень. Транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат розглянемо на прикладі.

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО), нормативних затрат, ціни продажу.

Оцінка за ідентифікованою собівартістю здійснюється щодо запасів, які відпускаються, і послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють одне одного.

Оцінку за середньозваженою собівартістю проводять за кожною одиницею запасів:

$$C_c = \frac{C_n + C_n}{Z_n + Z_n},$$

де C_c — середньозважена собівартість;

C_n, Z_n — відповідно собівартість і кількість запасів на початок періоду;

C_n, Z_n — відповідно собівартість і кількість запасів, що надійшли протягом періоду.

Оцінка запасів за методом ФІФО (англ. *FIFO* — *First in, first out* — "першим надійшов, першим проданий") базується на припущенні, що запаси використовуються у послідовності відповідно до їх надходження на підприємство.

Оцінка запасів за методом ЛІФО (англ. *LIFO* - *Last in, first out* — "останнім надійшов, першим проданий") базується на припущенні, що запаси використовуються у послідовності, протилежній їх надходженню на підприємство.

Оцінка за нормативними затратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів.

Облік процесу виробництва

Важливим у процесі кругообігу капіталу є процес виробництва, який являє собою сукупність операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг. Він здійснюється в результаті взаємодії факторів виробництва: засобів праці, предметів праці й живої праці. Всі витрати, пов'язані з виробництвом, у сукупності складають виробничу собівартість виготовленої

продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Отже, процес виробництва — це процес реалізації витрат, результатом якого є продукція (роботи, послуги).

Бухгалтерський облік має на меті: здійснення обліку витрат матеріальних, трудових та фінансових ресурсів на виробництво продукції; визначення обсягів отриманої продукції (виконаних робіт, наданих послуг); розрахунок витрат на продукцію, виробництво якої не завершено (незавершене виробництво); розрахунок вартості (собівартості) готової продукції та калькулювання собівартості одиниці продукції.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно порівнювати доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів, що відповідає основному принципу бухгалтерського обліку — нарахування та відповідності доходів і витрат.

Витрати виробництва — це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції.

Для правильного визначення собівартості продукції в плануванні й обліку виробничі витрати прийнято групувати за певними ознаками: за цільовим призначенням, за способом віднесення витрат, видами продукції, процесами, стадіями виробництва, центрами відповідальності (центрами витрат і центрами прибутку). Так, за цільовим призначенням затрати поділяють на основні і накладні. До **основних** відносять витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції і становлять її матеріальну основу (сировина, матеріали, заробітна плата та ін.). До **накладних** відносять витрати, пов'язані з організацією виробництва та його управлінням (загальновиробничі витрати).

За способом віднесення витрат на конкретні об'єкти (види продукції, процеси, стадії тощо) їх поділяють на прямі й непрямі. **Прямі** — це витрати, які пов'язані з виробництвом певного виду продукту; на момент здійснення їх відносять на собівартість цього продукту і відображають безпосередньо (прямо) у складі витрат з його виробництва (матеріали, комплектуючі, паливо, заробітна плата робітників). **Непрямі** витрати, як правило, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, а тому прямо до собівартості тієї або іншої продукції вони не можуть бути віднесені. Вони включаються до собівартості окремих видів продукції за певною умовною ознакою, що дає змогу визначити, яка частка непрямих витрат має бути віднесена на собівартість тієї або іншої продукції (наприклад, пропорційно прямим витратам, витратам з оплати праці, використаних потужностей, обсягу діяльності тощо). Непрямі витрати (загальновиробничі) за ступенем впливу на них обсягу виробництва поділяють на постійні та змінні.

До змінних належать витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, діляниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. До них належать витрати на управління виробництвом, амортизація необоротних активів, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів, витрати на удосконалення технології й організації виробництва та інші витрати. До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) у разі зміни обсягу діяльності. До них належать витрати на опалення, освітлення та інше утримання приміщень, оплата праці загальновиробничого персоналу, витрати на охорону праці тощо.

Синтетичний облік процесу виробництва здійснюють на таких рахунках: 23 "Виробництво", 24 "Брак у виробництві", 25 "Напівфабрикати", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 15 "Капітальні інвестиції", 39 "Витрати майбутніх періодів", рахунки класу 9 "Витрати діяльності".

Аналітичний облік ведуть у розрізі синтетичних рахунків за конкретними видами продукції, виконаних робіт, наданих послуг та статтями витрат, перелік і склад яких встановлюється підприємством.

Облік процесу виробництва на вказаній схемі й рахунках ведуть з метою здійснення контролю виконання завдання з випуску кожного виду продукції та визначення її фактичної собівартості.

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

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

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

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

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

Суть процесу виробництва, облікові завдання, необхідні для його відображення визначають модель бухгалтерського обліку процесу виробництва та необхідну систему рахунків бухгалтерського обліку схематично зображено на рис. 17.

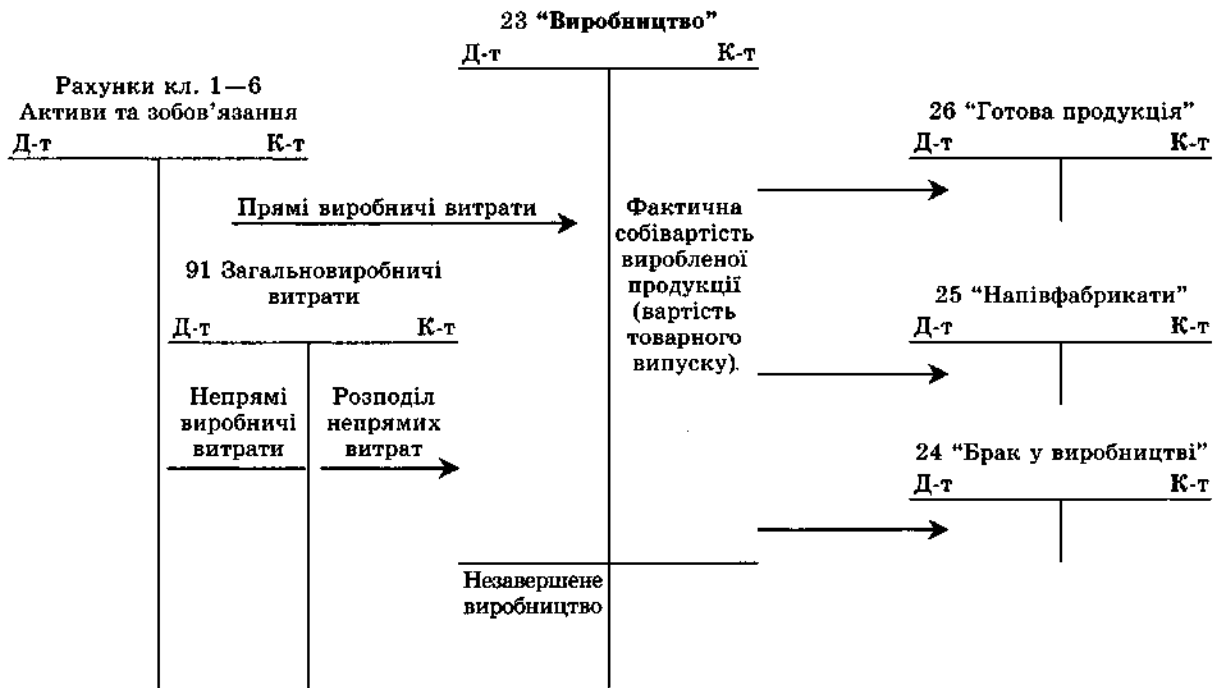


Рис. 17 – Схема обліку процесу виробництва

Перелік даних витрат є основою для формування і складання *статей витрат* з метою калькулювання собівартості продукції, а також об'єктом управлінського обліку на підприємстві.

Бухгалтерський облік витрат, які є складовою валових витрат підприємства для обчислення фінансових результатів, визначається податковим обліком і регулюється податковим законодавством.

За дебетом рахунка 23 "Виробництво" відображаються всі витрати, пов'язані безпосередньо з випуском продукції, виконанням робіт та наданням послуг, тобто прямі витрати. Непрямі витрати попередньо обліковують на збірно-розподільчому рахунку 91 "Загально-виробничі витрати", а наприкінці місяця після їх розподілу за об'єктами калькулювання за певним критерієм списують у дебет рахунка 23 "Виробництво". Отже, на дебет рахунка 23 "Виробництво" протягом місяця відносять прямі й непрямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції, а за кредитом відображаються суми фактичної собівартості завершеної виробництвом готової продукції. Наприкінці місяця визначають фактичну собівартість товарного випуску готової продукції і суму списують на дебет рахунків 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 15 "Капітальні інвестиції" та ін.

Залишок (сальдо) за рахунком 23 "Виробництво" може бути лише дебетовим і означатиме витрати, що відносяться до незавершеного виробництва, обсяг і вартість якого визначають за даними інвентаризації. Ця сума і відображається в балансі у статті "Незавершене виробництво".

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

Наприкінці звітнього періоду визначають **фактичну собівартість** випущеної продукції. Для цього складають калькуляцію за кожним видом продукції. Джерелами даних є аналітичні рахунки, відкриті для кожного виду продукції. За кожним видом продукції з метою розмежування поточних витрат між випуском продукції і незавершеним виробництвом розраховують суму незавершеного виробництва за даними його інвентаризації. При оцінці незавершеного виробництва враховують конкретні умови технології й організації виробництва. **Фактичну собівартість випуску готової продукції розраховують так:** до вартості незавершеного виробництва на початок місяця додають поточні витрати за місяць (сума дебетового обороту) і віднімають вартість незавершеного виробництва на кінець місяця

Облік процесу реалізації

Завершальним етапом кругообігу капіталу підприємства є **процес реалізації**. **Процес реалізації** — це сукупність операцій з продажу готової продукції, споживачам.

У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми. Процес тісно пов'язаний з кінцевими результатами діяльності підприємства — прибутком і його розподілом відповідно до планів відтворення. Значення і роль процесу реалізації істотно зростають в умовах становлення ринкових відносин і створення конкурентного середовища.

Обліковими завданнями реалізації готової продукції, робіт і послуг є визначення ціни реалізації та фінансових результатів як у цілому за підприємством, так і за окремими видами продукції, робіт і послуг.

Процес реалізації, пов'язаний, з одного боку, з відвантаженням виробником готової продукції та передачі її покупцеві, а з іншого — з одержанням грошових коштів та їх еквівалентів і їх зарахуванням на рахунки продавця. Виконуючи облікові завдання, використовують натуральні та грошові показники. Обсяг реалізованої продукції має дві оцінки: фактична собівартість реалізованої продукції і ціна реалізації (продажна вартість) товару. Їх порівняння дає змогу визначити фінансовий результат реалізації: прибуток чи збиток. Якщо ціна реалізації (продажна вартість) реалізованої продукції вища фактичної собівартості реалізованої продукції, операція прибуткова, якщо навпаки — збиткова.

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

На синтетичному рахунку 90 "Собівартість реалізації" узагальнюється інформація про фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг. За дебетом цього рахунка відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом — списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові

результати". При відвантаженні готової продукції покупцеві та передачі виконаних робіт і наданих послуг замовнику дебетують рахунок 90 "Собівартість реалізації" і кредитують рахунки 26 "Готова продукція", 25 "Напівфабрикати", 28 "Товари" та ін. Операції відображаються на основі таких первинних документів: накладні, ордери, акти прийому-передачі, товарно-транспортні накладні, рахунки, рахунки-фактури, довіреності та ін.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової і реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат — 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності". Наприкінці місяця сума дебетового обороту за рахунком 90 "Собівартість реалізації" списується з кредиту на дебет рахунка 79 "Фінансові результати". На дебет рахунка 79 "Фінансові результати" також списують із кредиту відповідних рахунків адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Отже, рахунок 90 "Собівартість реалізації" є номінальним, обороти за дебетом і кредитом якого характеризують фактичну собівартість реалізації, яка є складовою валових витрат для податкового обліку і формує витратну (дебетову) сторону рахунка 79 "Фінансові результати" та є необхідною базою для складання фінансової звітності й податкової декларації.

На рахунку 70 "Доходи від реалізації" узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу (непрямих податків, зборів). За кредитом цього рахунка протягом місяця відображають суму загального доходу (виручки) разом із сумою непрямих податків і зборів, що включені до ціни продажу, а за дебетом — щомісячне відображення належної суми непрямих податків і зборів, що підлягають перерахуванню їх одержувачам (як правило, бюджету), щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 "Фінансові результати". Отже, рахунок 70 "Доходи від реалізації" є номінальним і формує дані про валові та чисті доходи (виручку) від реалізації продукції для потреб складання фінансової звітності й податкової декларації.

Наприкінці місяця (звітного періоду) рахунки доходів і витрат закриваються списанням їх даних на фінансові результати. При цьому на суму одержаних чистих доходів дебетують рахунок 70 "Доходи від реалізації" і кредитують рахунок 79 "Фінансові результати", а на суму понесених витрат дебетують рахунок 79 "Фінансові результати" і кредитують рахунок 90 "Собівартість реалізації". Отже, рахунок 79 "Фінансові результати" є номінальним, за кредитом якого відображають суму чистих доходів від реалізації продукції, а за дебетом — фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг та адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності. Порівнюючи одержані доходи та понесені витрати визначають фінансовий результат: перевищення суми одержаних чистих доходів над валовими витратами показує прибуток, а перевищення валових витрат над чистими доходами показує збиток. Наприкінці звітного періоду (місяця, кварталу) сальдо рахунка 79 "Фінансові результати" пере-

носять на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" і рахунок 79 "Фінансові результати" при цьому закривають.

Загальну схему обліку процесу реалізації наведено на рис.18.

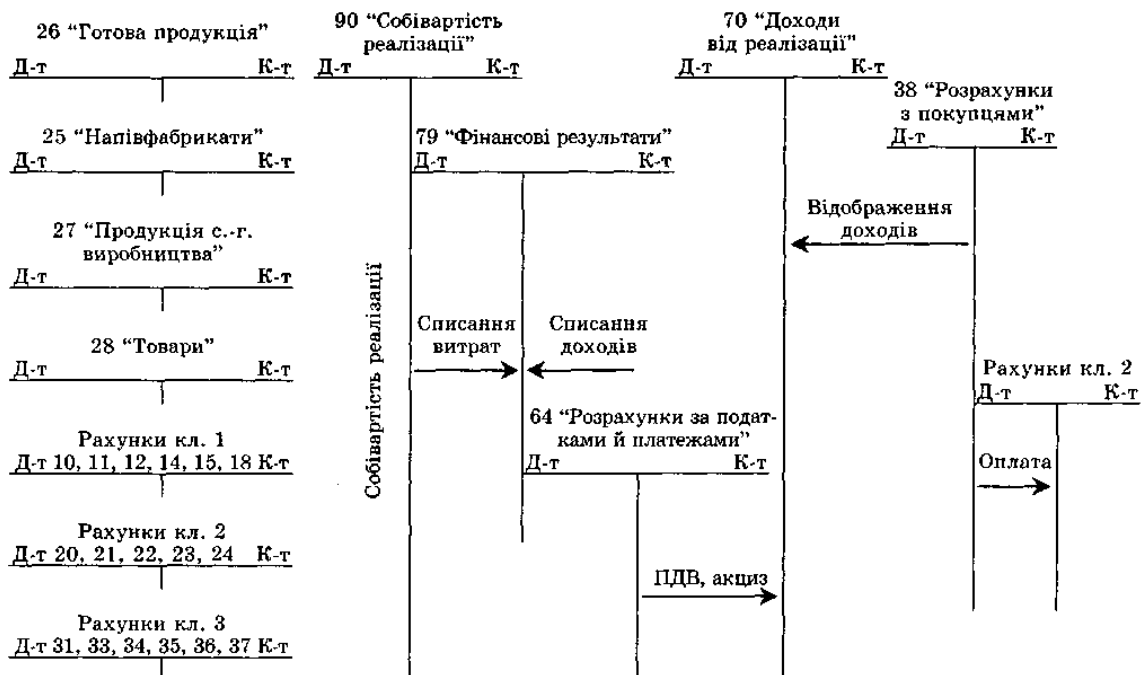


Рис. 18 – Схема обліку процесу реалізації

Облік фінансових результатів

Фінансовий результат діяльності підприємства характеризується показником прибутку або збитку. Отримання прибутку є основною метою будь-якої підприємницької діяльності. Обсяг прибутку підприємство одержує від основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів полягає у визначенні кількісних і якісних параметрів фінансового результату: прибуток чи збиток; формування даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій; інформаційне забезпечення порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків та обов'язкових платежів, з акціонерами та засновниками за нарахованими їм дивідендами, формування резервів власного капіталу тощо.

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 "Фінансові результати" та 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". Якщо рахунок 79 "Фінансові результати" є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), то рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" є пасивним і його сальдо відображається в балансі. На рахунку 79 "Фінансові результати" обліковуються на окремих субрахунках результати основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності, надзвичайних подій. Основні вимоги до визнання складу та оцінки

доходу викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" та П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати".

Визначений фінансовий результат за рахунком 79 "Фінансові результати" переносять на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", при цьому дебетують рахунок 79 "Фінансові результати" і кредитують рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

На рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунка відображають отримання та збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом — збитки та використання прибутку. Облік на рахунку ведуть за субрахунками 441 "Прибуток нерозподілений", 442 "Непокриті збитки", 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" наростаючим підсумком з початку року — до його розподілу та списання після закінчення звітного року. Облік фінансових результатів показано на рис. 19.

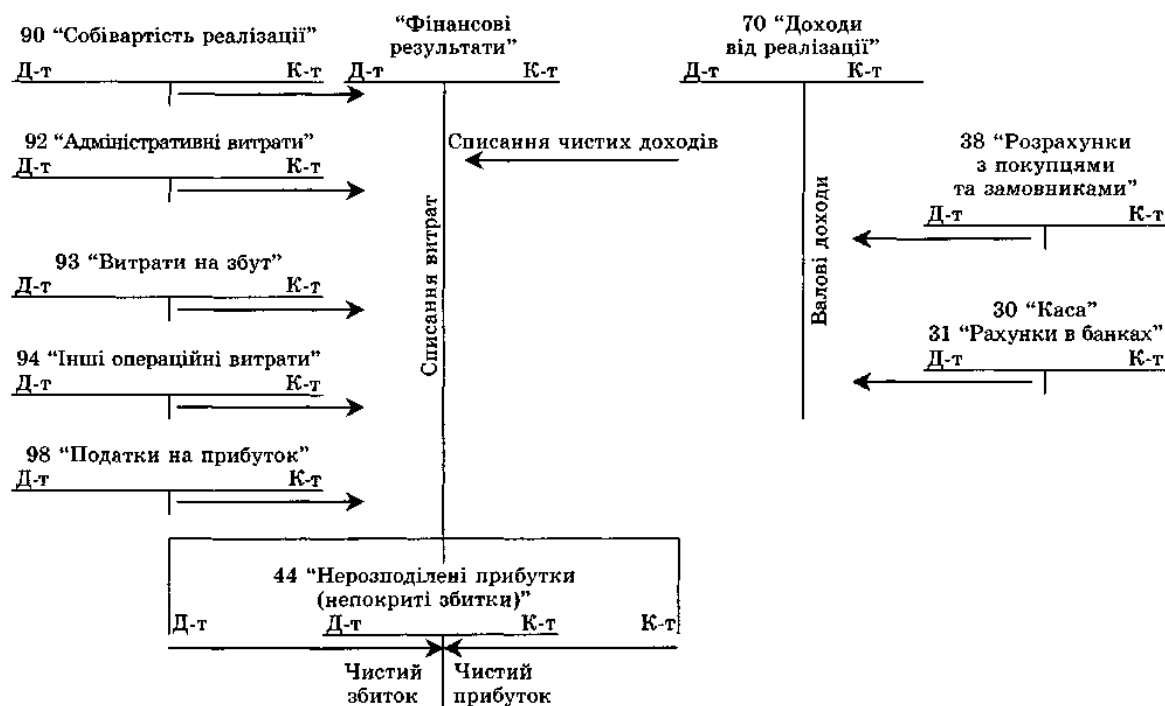


Рис. 19 – Схема обліку фінансових результатів

У міру отримання прибутку підприємство використовує його відповідно до засновницьких документів і чинного законодавства. Так, акціонерні товариства за рахунок прибутку нараховують дивіденди, тобто частково розподіляють між акціонерами раніше накопичені прибутки, здійснюють виплати за раніше емітованими облігаціями тощо. Частина прибутку може, за рішенням засновників або акціонерів, бути спрямована на поповнення статутного або резервного капіталу підприємства. При цьому дебетують рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" і кредитують, відповідно, рахунки 67 "Розрахунки з учасниками", 40 "Статутний капітал", 43 "Резервний капітал" та ін. Підприємство за різних обставин може завершити звітний період зі збитками. Сума збитків відображається на окремому субрахунку і списується за рахунок раніше накопиченого нерозподіленого

прибутку, а якщо його недостатньо — за рахунок резервного, пайового чи додаткового капіталу. На підприємствах, де відсутні такі джерела, непокритий збиток відображають у балансі в дужках у складі власного капіталу та вираховують його із загального підсумку.

Наприкінці року при складанні річної фінансової звітності використаний протягом року прибуток списують на зменшення нерозподіленого прибутку за дебетом субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений" і кредитом субрахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді". Таким чином, субрахунок 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" закривається і сальдо немає. Якщо отриманий прибуток, врахований на субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений", повністю розподілено в поточному році, то цей субрахунок також закривається і сальдо немає.

У випадку, коли за результатами поточного року зазано збитків, їх списують за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, додаткового капіталу чи інших джерел. При цьому кредитують субрахунок 442 "Непокриті збитки" і дебетують рахунки: 441 "Прибуток нерозподілений", 42 "Додатковий капітал", 43 "Резервний капітал" та ін. Порядок обліку розподілу і списання фінансових результатів показано на рис. 20.

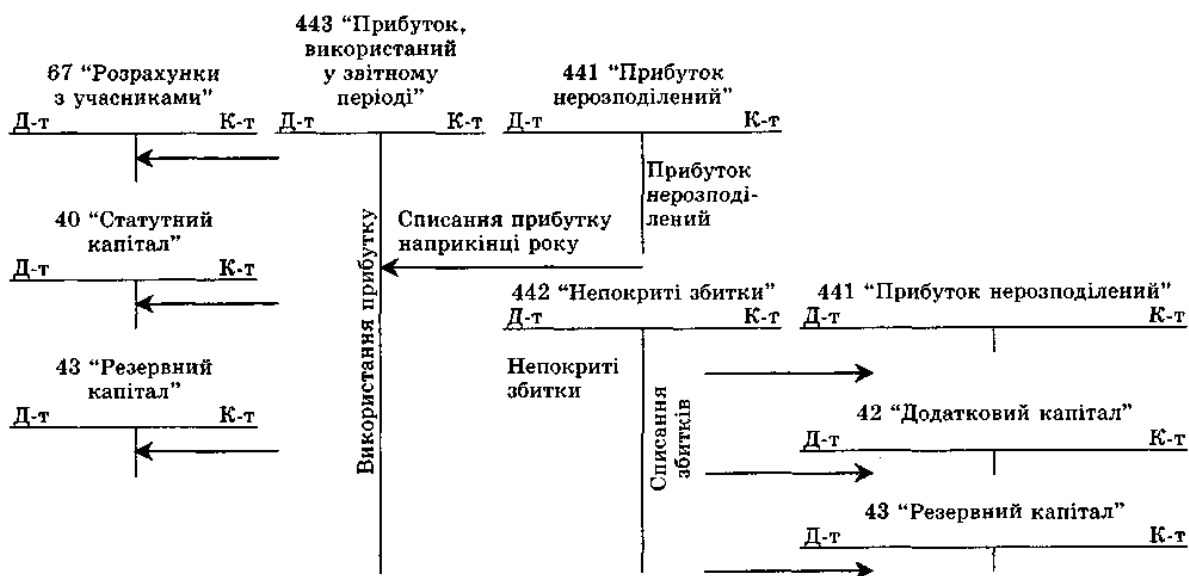


Рис. 20 – Схема обліку розподілу і списання фінансових результатів

Обліком фінансових результатів та їх розподілом і списанням завершується бухгалтерський облік господарських процесів. Прибуток є головним фінансовим показником господарської діяльності підприємства, його ефективності, прибутковості й платоспроможності.

Контрольні запитання

1. Обґрунтуйте значення господарських процесів як об'єкта бухгалтерського обліку.
2. Якою є економічна суть процесу постачання? Які завдання ставить перед собою облік придбання матеріальних цінностей?

3. Які рахунки використовують для обліку придбання матеріальних цінностей? Наведіть схему обліку процесу придбання.

4. Що включається до первинної (фактичної) собівартості придбаних матеріальних цінностей?

5. Як здійснюють облік транспортно-заготівельних витрат?

6. Які є методи списання вартості відпущених запасів? Назвіть їх переваги та недоліки.

7. Розкрийте економічну сутність процесу виробництва. Які завдання постають перед бухгалтерським обліком цього процесу?

8. У чому полягає синтетичний облік процесу виробництва?

9. Які завдання ставить перед собою облік реалізації готової продукції робіт і послуг?

10. Які синтетичні рахунки використовують для обліку процесу реалізації? Назвіть їх характеристики та особливості.

11. Поясніть схему обліку процесу реалізації.

12. За допомогою яких рахунків здійснюється облік фінансових результатів?

13. Наведіть і поясніть схему обліку фінансових результатів та їх розподілу і списання.

Тема 11. Облік основних засобів

1. Класифікація та оцінка основних засобів. Первинні документи обліку основних засобів.

3. Придбання та переоцінка основних засобів

3. Амортизація та знос основних засобів.

Ключові поняття: необоротні матеріальні активи, основні засоби, первісна оцінка, балансова вартість, амортизація

Класифікація та оцінка основних засобів.

Первинні документи обліку основних засобів.

Основні засоби це необоротні матеріальні активи, що підприємство використовує в процесі виробництва, термін корисного використання яких перевищує один рік чи операційний цикл, якщо він більше року. Строком корисного використання основних засобів є період часу протягом якого підприємство передбачає використовувати актив.

До складу основних засобів включаються такі матеріальні активи:

- земельні ділянки;
- будівлі;
- споруди;
- передатні пристрої;
- машини й устаткування;
- транспортні засоби;
- інструменти;
- виробничий і господарський інвентар;

- робоча і продуктивна худоба,
- багаторічні насадження й ін.

Бухгалтерський облік основних засобів організують відповідно до типової класифікації основних засобів. Відповідно до існуючої системи обліку основні засоби класифікують за галузевою ознакою, характером у процесі виробництва, за видами та по приналежності і використанням.

Основні засоби у залежності від характеру участі основних фондів у процесі виробництва підрозділяються на виробничі і невиробничі. Виробничі основні фонди функціонують у сфері матеріального виробництва, поступово зношуються і переносять свою вартість на створений продукт частинами в міру зносу. Наприклад: будівлі і споруди виробничого призначення, передатні пристрої обчислювальна техніка, транспортні засоби, виробничий інвентар та інші. До невиробничого відносяться засоби, що не беруть участь у процесі виробництва. У процесі експлуатації вони зношуються і утрачають свою вартість у міру зносу. Наприклад будівлі і споруди житлово-комунального і культурно-побутового призначення й ін.

Класифікація основних засобів за видами покладена в основу їхнього аналітичного обліку.

У залежності від видів основних засобів аналітичний облік ведуть на інвентарних картках обліку основних засобів, крім того операції з основними засобами на підприємстві оформляються первинною обліковою документацією:

ОЗ-1(основні засоби) - акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів.

ОЗ-2 – акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих об'єктів.

ОЗ-3 – акт списання основних засобів.

ОЗ-4 – акт списання автотранспортних засобів.

ОЗ-5 – акт про установку, пуск і демонтаж будівельних машин.

ОЗ-6 – інвентарна картка обліку основних засобів.

ОЗ-7 – опис інвентарних карток з обліку основних засобів.

ОЗ-8 – картка обліку руху основних засобів.

ОЗ-9 – інвентарний список основних засобів.

ОЗ-14 – розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств).

ОЗ-15 – розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій).

ОЗ-16 – розрахунок амортизації по автотранспорту.

Аналітичний облік – відбиває технічну й економічну характеристику об'єкта, його місцезнаходження, первісну оцінку і переоцінку, та норму амортизаційних відрахувань. У аналітичному обліку висвітлюють усі зміни вартості, що відбулися за час експлуатації основних засобів.

Аналітичний облік основних засобів ведуть за кожним інвентарним об'єктам. Окремим інвентарним об'єктом є закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і принадлежностями, або окремих конструктивно відособлений предмет, призначений для виконання окремих самостійних

функцій. Інвентарним об'єктом вважається окремий комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного чи різного призначення.

Відповідно до плану рахунків облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», що має 9 субрахунків.

По Дт рахунка відображають запис з надходження основних засобів на баланс, що враховують за первісною вартістю.

Первісна вартість включає:

- суми, що сплачуються постачальникам за придбаний актив чи підрядчикам за виконані роботи за виключенням ПДВ;
- витрати, пов'язані зі сплатою зборів за реєстрацію, державний збір, увізне мито й інші обов'язкові платежі;
- суми непрямих податків;
- витрати пов'язані з монтажем і налагодженням основних засобів;
- інші витрати, пов'язані з придбанням і приведенням до робочого стану основних засобів.

До складу первісної вартості основних засобів не включаються витрати, пов'язані з виплатою відсотків за користування позиковими коштами, взятими на придбання або створення цього об'єкта.

На 10 рахунку відображають суми витрат, зв'язані з поліпшенням об'єктів, що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод.

По Кт відображають вибуття основних засобів унаслідок продажу, безкоштовної передачі чи невідповідності критеріям визнання активів, а так само у випадку часткової ліквідації об'єкта й суму уцінки основних засобів.

Придбання і переоцінка основних засобів

Придбання та створення основних засобів зараховується на баланс за первісною вартістю. Первісною оцінкою основних засобів є собівартість їх придбання або створення. Собівартість об'єкта основних засобів включає купівельну ціну та витрати, що безпосередньо пов'язані з приведенням цього об'єкта до робочого стану для використання за призначенням.

Первісна оцінка – собівартість придбання або створення основних засобів що складається з таких витрат:

- сум сплачених постачальникам і підрядчикам за виконані будівельно-монтажні роботи (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державні мита які здійснені у зв'язку з придбанням;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням, створенням основних засобів;
- витрати на страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на установку, монтаж, наладку основних засобів;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання з запланованою метою.

Балансова вартість - сума, в якій актив був включений до балансового звіту за вирахуванням суми зносу.

Справедливою вартістю є ринкова вартість аналогічного об'єкта основних засобів.

Розглянемо кореспонденції господарських операцій з придбання основних засобів за гроші,

Таблиця 7.

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Відображено передоплату вартості об'єкта основних засобів	371	311
2. Відображено суму податкового кредиту за ПДВ	641	644
3. Відображено сплату:		
Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	65	311
Збір за реєстрацію	371	311
4. Відображено формування первісної вартості:		
- сума вартості, сплаченої постачальнику без ПДВ;	15	631
- сума сплаченого збору на обов'язкове пенсійне страхування;	15	65
- сума збору за реєстрацію.	15	631
5. Відображено списання податкового кредиту	644	31
6. Відображено залік заборгованості	631	371
7. Введений в експлуатацію об'єкт основних засобів за первісною вартістю.	10	15

Первісна вартість безкоштовно отриманого об'єкта являє собою справедливу вартість цього об'єкта. Безоплатне одержання об'єкта основних засобів для цілей бухгалтерського обліку розглядають як збільшення додаткового капіталу на суму, що зрівнює вартості безоплатно отриманого об'єкта без обліку інших витрат і платежів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів не є постійною величиною і може змінюватися. Така зміна може відбуватися в різних напрямках унаслідок переоцінки, поліпшення технічних характеристик чи часткової ліквідації об'єкта. Підприємство переоцінює основні фонди коли залишкова вартість більш ніж на 10% відсотків відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Переоцінку проводять для всіх об'єктів групи основних засобів до яких належить об'єкт.

Переоцінку первісної вартості та суми зносу основних фондів визначають множенням відповідно до первісної вартості та суми зносу основних фондів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначають шляхом ділення справедливої вартості переоціненого об'єкта на його залишкову вартість. Суму дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включають до складу додаткового капіталу, а суму уцінки до складу витрат. При цьому переоцінка являє собою операції зі збільшення первісної вартості об'єкта і їхнього зносу - дооцінка. Операції зі зменшення первісної вартості об'єкта і їхнього зносу - уцінка. Підприємство самостійно розраховує коефіцієнт за допомогою якого буде коректуватися первісна вартість об'єкта і знос. За ПБО 7 цей коефіцієнт називається індексом переоцінки і визначається співвідношенням справедливої вартості до залишкової вартості. Переоцінку визначають множенням первісної вартості об'єкта і суми нарахованого зносу на індекс переоцінки.

На підприємствах також проводять заходи щодо поліпшення технічних характеристик об'єкта основних засобів. Прийняття закінчених робіт з ремонту і поліпшення основних засобів оформлюють актом прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів.

Витрати на поліпшення основних засобів для відновлення майбутніх економічних вигод, визнають капітальними інвестиціями при умові, що балансова вартість активу не перевищує суми очікуваного відшкодування.

Затрати на капітальний ремонт основних засобів можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрати на нього можуть бути ідентифіковані з окремою з амортизованою частиною основних засобів, або якщо ціна придбання активу вже відображає необхідність здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану придатного для використання. Розглянемо господарські операції з поліпшення основних засобів.

Таблиця 8.

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Передплата за предмет, який буде використаний для модернізації об'єкта	371	311
2. Відображено суму податкового кредиту	641	644
3. Отримано й оприбуткований предмет	209	631
4. Списано суму податкового кредиту	644	631
5. Залік заборгованостей	631	371
6. Списано вартість предмета до складу капітальних інвестицій	15	209
7. Відображено збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів	10	15

Сума витрат на ремонт і технічне обслуговування об'єктів, відноситься на витрати звітного періоду відображається наступним чином.

Таблиця 9.

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Відображено витрати на ремонт на підставі акта виконаних робіт	977 (85)	631
2. Відображено суму ПДВ	641	631
3. Оплачено ремонт підрядній організації	631	311
4. Списано витрати на фінансовий результат	793	977

Амортизація і знос основних засобів

Амортизація - систематичне розподілення суми активу, що амортизується, протягом строку його корисного використання (експлуатації). Сума, що амортизується це собівартість активу або інша сума, яка замінює собівартість.

Нарахування амортизації проводять протягом строку корисного використання кожний місяць. Строком корисного використання (експлуатації) є період часу, протягом якого підприємство передбачає використовувати актив. Строк корисного використання визначається підприємство самостійно.

Амортизацію починають нараховувати з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт став годним для корисного використання. При зміні строку

корисного використання, амортизацію нараховують виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця наступного за місяцем його зміни. Нарахування амортизації припиняють, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття основних засобів.

Метод нарахування амортизації підприємство вибирає самостійно.

У випадку реконструкції, модернізації, добудування нарахування амортизації припиняють.

Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" використовуються такі методи нарахування амортизації:

- **прямолінійний** – являє собою визначення річної суми амортизації, шляхом розподілу вартості об'єкта на термін його корисного використання;

- **метод зменшеного залишку**

Річну суму амортизації визначають шляхом множення річного відсотка амортизації на залишкову вартість об'єкта;

- **прискорений метод нарахування амортизації**

Цей метод відрізняється від прямолінійного тим, що нараховують амортизацію на залишкову вартість об'єкта, при цьому сума амортизації збільшується на 2.

- **кумулятивний метод**

Метод, за яким річну суму амортизації визначають як добуток вартості, яка амортизується на кумулятивний коефіцієнт. Кумулятивний коефіцієнт розраховують розподілом кількості років, що залишаються до кінця терміну використання об'єкта, на суму числа років його корисного використання.

- **виробничий метод**

Полягає в розрахунку місячної суми амортизації як добуток фактичного місячного обсягу продукції і виробничої ставки амортизації. Виробничу ставку амортизації розраховують розподілом вартості, яка амортизується на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), що підприємство очікує виконати за допомогою об'єкта основних засобів;

- **податковий метод.**

Розглянемо відображення в бухгалтерському обліку нарахування амортизації.

Таблиця 10.

Господарські операції	Дебет	Кредит
Нарахування амортизації основних засобів підприємствами:		
- об'єктів виробничого призначення	23(91)	131
- об'єктів, що забезпечують збут	93	131
- об'єктів загальногосподарського призначення	92	131
- об'єктів житлово-комунального господарства	949	131

Контрольні запитання

1. За якими ознаками класифікують основні засоби в обліку?
2. Які методи нарахування амортизації Ви знаєте?
3. Як відобразити в бухгалтерському обліку надходження основних засобів?
4. Як відобразити в бухгалтерському обліку вибуття основних засобів?
5. Як відобразити в бухгалтерському обліку переоцінку основних засобів?

Тема 12. Облік нематеріальних активів

1. Визнання нематеріальних активів.
2. Амортизація та переоцінка нематеріальних активів.
3. Вибуття нематеріальних активів.

Ключові поняття: нематеріальний актив, переоцінка, дооцінка, уцінка.

Визнання нематеріальних активів

Облік нематеріальних активів міститься в ПБО 8 «Нематеріальні активи» затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242. Відповідно до цього стандарту:

Нематеріальний актив - актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований і утримується на підприємствах з метою використання протягом періоду більше одного року (чи одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду. Облік нематеріальних активів міститься в ПБО 8 «Нематеріальні активи» затвердженого наказом Міністерства фінансів України.

У бухгалтерському обліку нематеріальні активи обліковують за кожним об'єктом на наступних субрахунках:

- 121 - право користування природними ресурсами,
- 122 - право користування майном,
- 123 - права на знаки для товарів і послуг,
- 124 - права на об'єкти промислової власності,
- 125 - авторські і суміжні з ними права,
- 126 - гудвіл,
- 127 - інші нематеріальні активи.

У випадку придбання чи одержання нематеріальних активів первісною вартістю за якою він буде оприбуткований вважають ціну придбання, яка включає: мита, непрямі не відшкодовані податки і витрати, пов'язані з придбанням та доведенням нематеріальних активів до стану, придатного до використання.

Розглянемо як у бухгалтерському обліку відображають операції з надходження нематеріальних активів.

Таблиця 11

Господарські операції	Дебет	Кредит
<i>Надходження чи придбання нематеріальних активів</i>		
1. Відображено витрати підприємства на придбання НА	154	63
2. Відображено податковий кредит за ПДВ	641	63
3. Відображено оприбуткування НА	12	154
4. Оплачено постачальникові за отримані НА	63	31
<i>Створення нематеріальних активів</i>		
1. Відображено вартість матеріалів використаних для створення НА	154	201
2. Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятих створенням НА	154	661
3. Відображено суму нарахувань на фонд оплати праці працівників	154	651,652,653
4. Відображено первісну вартість створених НА	12	154
<i>Безоплатне одержання</i>		
1. Відображено справедливу вартість безоплатно отриманих НА	12	424
2. Нараховано знос безоплатно отриманих НА підприємствами:		
використовують 8-ий клас рахунків	833	133
не використовують 8-ий клас	91,92,93,941	133
3. Одночасно відображено дохід від безоплатно отриманих НА	424	745

Амортизація і переоцінка нематеріальних активів

Амортизацію нараховують протягом терміну його корисного використання, але не більше 20 років. Підприємство самостійно вибирає метод нарахування амортизації, виходячи з умов одержання майбутніх економічних вигод, якщо такі умови визначити неможливо, те застосовують прямолінійний.

Нарахування амортизації проводять за повні місяці так само, як і для основних засобів. Термін корисного використання нематеріальних активів може бути переглянутий підприємством наприкінці звітної періоду, якщо очікують істотне зменшення його корисності.

Якщо роблять переоцінку нематеріальних активів, то суму дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображають у складі іншого додаткового капіталу, а суму уцінки - в складі витрат звітної періоду.

Таблиця 12

Господарські операції	Дебет	Кредит
<i>Дооцінка нематеріальних активів</i>		
1. Відображено дооцінку первісної вартості НА	12	423
2. Відображено дооцінку накопиченої амортизації	423	133
<i>Уцінка нематеріальних активів (НА)</i>		
1. Відображено суму уцінки балансової вартості НА	975	12
2. Відображено суму уцінки накопиченої амортизації (НА)	133	12
<i>Уцінка нематеріальних активів</i>		
1. Сума уцінки накопиченої амортизації	133	12
2. Відображено суму уцінки залишкової вартості	975	12

Вибуття нематеріальних активів

Вибуття нематеріальних активів, може відбуватися шляхом продажу, безоплатної передачі, обміну.

Таблиця 13

Господарські операції	Дебет	Кредит
<i>Реалізація нематеріальних активів</i>		
1. Відображено дохід від реалізації НА	377	742
2. Відображено податкові зобов'язання за ПДВ	742	641
3. Списано суму зносу реалізованих НА	133	12
4. Списано залишкову вартість НА	972	12
5. Сформовано фінансовий результат:		
– списано дохід від реалізації НА	742	793
– списано залишкову вартість НА	793	972
6. Отримано кошти	311	377
<i>Ліквідація нематеріальних активів</i>		
1. Списано знос ліквідованих НА	133	12
2. Списано залишкову вартість ліквідованих НА	976	12
3. Відбито суму податкового зобов'язання	976	641
4. Віднесені на фінансові результати витрати, понесені в зв'язку з ліквідацією	793	976

Контрольні запитання

1. Визнання нематеріальних активів.
2. Облік надходження нематеріальних активів.
3. Нарахування амортизації та її облік.
4. Вибуття нематеріальних активів.

Тема 13. Облік виробничих запасів

1. Загальна характеристика та визначення запасів.
2. Облік надходження виробничих запасів.
3. Облік вибуття запасів.
4. Інвентаризація запасів.

Ключові поняття: операційний цикл, первісна вартість, справедлива вартість, методи списання, ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, нормативні витрати, метод ціни продажів, метод ФІФО, метод ЛІФО.

Загальна характеристика і визначення запасів

До оборотних активів відносяться кошти і їхні еквіваленти, а також інші активи, призначені для реалізації і споживання протягом операційного циклу (або 12 місяців з дати балансу).

Облік запасів у фінансовому обліку проводять згідно з П(С)БО 9 «Запаси», який затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999р. №246.

Запаси визнають активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство одержить у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, і їхня вартість може бути визначена.

Відповідно до ПБО 9 запаси — це активи, що:

- призначені для подальшого продажу;
- знаходяться в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їхнє найменування чи однорідна група.

Для узагальнення інформації про наявність і рух приналежних підприємству запасів Планом рахунків передбачений 2-й клас, що містить в собі наступні рахунки і субрахунки:

- 201 «Сировина і матеріали»;
- 202 «Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби»;
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара і тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 206 «Матеріали, передані на переробку»;
- 207 «Запасні частини»;
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 209 «Інші матеріали»;
- 22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети»;
- 23 «Виробництво»;
- 24 «Брак у виробництві»;
- 25 «Напівфабрикати»;
- 26 «Готова продукція»;
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
- 28 «Товари»:
 - 281 «Товари на складі»;
 - 282 «Товари в торгівлі»;
 - 283 «Товари на комісії»;
 - 284 «Тара під товарами»;
 - 285 «Торгова націнка».

Облік надходження запасів

Одним з основних принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є принцип обачності, відповідно до якого методи оцінки запасів, застосовувані в бухгалтерському обліку, не повинні допускати завищеної оцінки активів і доходів підприємства. Відповідно до цього принципу відображення запасів у бухгалтерському обліку повинне відбуватися за меншою з двох вартостей — за первісною вартістю чи за чистою вартістю реалізації. Цей принцип впливає з того, що відповідно до П(С)БО балансова вартість запасів не повинна перевищувати надходження коштів, які очікують одержати від їхнього продажу.

Кореспонденцію рахунків при придбанні запасів відображають записом

Таблиця 14 - Придбання запасів
(перша подія — одержана передплата за матеріали)

Господарські операції	Дебет	Кредит
Проведено передплату постачальнику матеріалів	371	311
Нараховано податковий кредит за ПДВ	641	644
Одержані матеріали від постачальника	201, 202	631
Відображений податковий кредит	644	631
Проведено залік заборгованості	631	371

(перша подія – одержані матеріали)

Господарські операції	Дебет	Кредит
Одержані матеріали від постачальника	201,202	631
Нараховано податковий кредит за ПДВ	641	631
Поведено оплату постачальнику	631	311

В обліку операцій з надходження запасів, зроблених власними силами, відображають наступні проводки.

Таблиця 15- Надходження запасів, зроблених власними силами

Господарські операції	Дебет	Кредит
Надходження до складу зроблених власними силами: Матеріалів	201	23
Запчастин	207	23
Малоцінних і швидкозношуваних предметів	22	23

Первісною вартістю запасів, внесених до статутного фонду підприємства, є погоджена засновниками справедлива вартість.

Внесення запасів до статутного фонду підприємства супроводжують такими записами.

Таблиця 16

Господарські операції	Дебет	Кредит
Внесення запасів до статутного фонду підприємства	201, 202, 22 281	46

Первісна вартість запасів, отриманих підприємством безоплатно, відповідає їхній справедливій вартості. При цьому роблять запис: Дебет рахунків обліку запасів. Кредит рахунків доходу.

Облік вибуття запасів

Вибуття запасів може відбуватися при застосуванні таких методів списання:

1. Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.
2. Метод середньозваженої собівартості.
3. Метод нормативних витрат.
4. Метод ціни продажів.
5. Метод ФІФО (за собівартістю перших за часом надходження запасів).
6. Метод ЛІФО (за собівартістю останніх за часом надходження запасів).

Для всіх одиниць обліку запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовують тільки один з названих методів.

Метод ідентифікованої собівартості

За ідентифікованою собівартістю оцінюють запаси, що відпускають для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, що не замінюють один одного.

Суть методу — вартість запасів, які вибули, визначається окремо по кожною одиницею, тобто одиниця запасів вибуває за тією ж вартістю, за якою вона була оприбуткована при надходженні.

Метод середньозваженої собівартості

Такий метод зручний для підприємств, які мають велику кількість запасів різноманітної номенклатури. Оскільки в ході господарської діяльності вартість того самого виду запасів коливається, то за кожною одиницею запасів визначають середньозважену величину.

Середньозважену собівартість одиниці запасів розраховують шляхом співвідношення вартості залишку запасів на початок місяця і вартості запасів, що надійшли в звітному місяці, до сумарної кількості одиниць певного виду запасів на початок місяця та кількості одиниць запасів певного виду, що надійшли протягом місяця.

Метод нормативних витрат

Цей метод застосовують при оцінці матеріальних витрат у складі незавершеного виробництва і готової продукції. Собівартість запасів, які вибули, визначають за нормами витрат на одиницю продукції (робіт, послуг). Норми витрат встановлює підприємство самостійно.

Метод ціни продажів

Оцінка за цінами продажів заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торгової націнки на товари. Собівартість визначають як різницю між продажною чи роздрібною ціною і сумою торгової націнки на ці товари. Суму торгової націнки на реалізовані товари визначають як добуток продажною (роздрібною) вартості на середній відсоток торгової націнки. Середній відсоток визначають розподілом суми залишку торгових націнок на початок місяця і торгових націнок товарів, які надійшли в звітному місяці, на суму продажною вартості залишку на початок місяця і продажною вартості отриманих товарів у звітному місяці:

$$C_p = C_n - T_n,$$

де C_n — продажна (роздрібна) вартість товарів;

T_n — торгова націнка на реалізований товар

$$T_n = C_n \times B_{mn};$$

$$B_{mn} = \frac{T_n^{nn} + T_n^n}{Z_{nm} + O},$$

де B_{mn} — середній відсоток торгової націнки;

T_n^{nn} — залишок торгової націнки на початок періоду;

T_n^n — торгова націнка на одержані в звітному місяці товари;

Z_{nm} — залишок вартості товару на початок звітнього періоду;

O — продажна вартість одержаних у звітному місяці товарів.

Метод ФІФО

Оцінка за методом ФІФО означає — першим надійшов, першим списався. Ґрунтується на припущенні, що запаси використовують у тій послідовності, в якій вони надійшли на підприємство. При цьому вартість залишку запасів на кінець місяця, визначають за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Метод ЛІФО

Оцінка запасів базується на припущенні, що запаси використовують у послідовності, протилежній надходженню на підприємство, тобто першими вибувають ті запаси, які придбані останніми. В результаті на кінець періоду залишаються запаси, придбані першими, тобто оцінка занижена.

З погляду оцінки, першими вибувають запаси, що оцінюють за собівартістю останніх за часом надходжень. Залежно від обраного методу списання запасів на витрати підприємства в кожному випадку будуть списані різні суми.

Вартість відпущених у виробництво запасів відноситься на витрати звітного періоду. Для узагальнення інформації про витрати підприємства застосовують рахунки 8 і 9 класу. Рахунок 8-го класу призначений для обліку витрат за елементами, а 9-го — збирають інформацію про витрати всіх видів діяльності.

Вартість запасів, відпущених у виробництво, включають до складу матеріальних витрат підприємства і враховують на рахунку 80 «Матеріальні витрати». По Дт цього рахунка відображають суму визнаних матеріальних витрат, які відразу списують з цього рахунка за напрямками витрат, а саме в Дт рахунка 23 «Виробництво» в сумі прямих матеріальних витрат, що включають у виробничу собівартість продукції.

Відповідно до П(С)БО методика визначення фінансового результату від реалізації полягає в наступному: по Кт рахунка 70 «Доходи від реалізації» відображають суми доходу від реалізації з урахуванням ПДВ, причому дохід у бухгалтерському обліку виникає на момент відвантаження товарно-матеріальних цінностей і підписання акта про виконані роботи.

Інвентаризація запасів

«Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів і товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків», затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994р. №69, передбачено однакові вимоги до порядку інвентаризації цих активів. Інвентаризацію проводять з метою забезпечення вірогідності даних бухгалтерського обліку шляхом їхнього порівняння з фактичною наявністю майна.

Основні завдання інвентаризації:

- виявлення фактичної наявності майна;
- виявлення несправних матеріальних цінностей;
- дотримання умов збереження, а також правил експлуатації;

- перевірка реальної вартості об'єктів на балансі, а також суми дебіторської і кредиторської заборгованості.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річного звіту;
- при зміні матеріально-відповідальної особи (на день приймання-передачі);
- при встановленні фактів розкрадання, зловживання і псування (на день установлення таких фактів);
- при пожежах, стихійних лихах;
- у випадку ліквідації підприємства;
- передачі майна в оренду;
- передачі структурних підрозділів підприємств чи організацій з одного підпорядкування в інше.

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне і своєчасне її проведення несе керівник. Головний бухгалтер зобов'язаний контролювати дотримання правил проведення інвентаризації. Для її здійснення наказом керівника створюють комісію з працівників підприємства при обов'язковій участі головного бухгалтера. Наказом установлюють терміни проведення інвентаризації і порядок відображення її результатів у обліку.

Інвентаризацію виробничих запасів проводять шляхом зважування, відмірювання, підрахунку цінностей. ТМЦ заносять в опис ІНВ-3.

Торговельні підприємства використовують форми для інвентаризації товарів ІНВ-12, ІНВ-13 (оптової та роздрібної торгівлі), ІНВ-14 — громадського харчування.

Виявлені в процесі інвентаризації зіпсовані матеріали оформляють відповідними актами з указівкою розміру збитків, зменшення вартості, причин виникнення і винних осіб.

Контрольні запитання

1. Які активи належать до виробничих запасів?
2. Що являє собою первісна оцінка запасів?
3. За якими оцінками відображають у обліку вибуття запасів?
4. У чому полягають методи списання запасів ФІФО і ЛІФО?

Тема 14. Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості

1. Порядок організації розрахунків готівкою.
2. Порядок оформлення касових операцій.
3. Облік операцій за поточними рахунками підприємств.
4. Бухгалтерський облік операцій на поточному та інших банківських рахунках.

Ключові поняття: поточні рахунки, готівка, прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер, ліміт каси, підзвітна особа.

Порядок організації розрахунків готівкою

Підприємства, які відкривають поточні рахунки у відділеннях банків зберігають їх на договірних умовах і проводять розрахунки за своїми обов'язками в безготівковому і готівковому порядку, що затверджений Національним банком України.

Розрахунки готівкою підприємств між собою і з фізичними особами здійснюють з використанням прибуткових і видаткових касових ордерів, товарних чеків, розрахункових квитанцій, проїзних документів, що підтверджують факт продажу товару, надання послуг, одержання, повернення коштів, а також рахунка-фактури, договори, контракти, акти закупівлі товарів.

Розрахунки готівкою підприємств, які працюють у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, здійснюють з використанням реєстрів розрахункових операцій відповідно до Закону України від 1.06.00 №177 «Про внесення змін у Закон України про використання електронних контрольних касових апаратів і товарно-касових книг при розрахунках зі споживачами в сферах торгівлі, громадського харчування і послуг».

Перелік окремих форм і умов здійснення діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, за яким дозволяється проводити розрахункові операції без використання реєстрів розрахункових операцій з використанням розрахункових книг і книг обліку розрахункових операцій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.08.00 №1336.

Ліміт каси встановлюють підприємства, які мають рахунки в банках і здійснюють операції з готівкою. Такі підприємства можуть зберігати в касі готівку на кінець дня в межах затвердженого ліміту. Порядок встановлення ліміту каси, порядок і терміни здачі наявного виторгу регулюються Інструкцією про роботи з готівкового обертання установ банків України», затвердженою постановою Правління Національного банку України від 19.02.2001р. №69.

Усі підприємства зобов'язані здавати наявний виторг понад установлений ліміт у порядку і терміни, визначені банком. Якщо ліміт каси не встановлений, то всю наявну готівку на кінець дня треба здавати в банк. Здачу можна здійснювати в денний і вечірній час. Уся готівка, що надійшла в касу, повинна бути вчасно й у повній сумі оприбуткована.

Готівку, отриману в установах банку на інші виплати, треба видавати в той же день. Суми, отримані в банку і не використані за призначенням у встановлений термін, повертають до банку не пізніше ніж на наступний робочий день або можуть залишатися в касі, якщо вони в межах встановленого ліміту.

Видачу готівки під звіт проводять з кас підприємств за умови повного звіту підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами. Підзвітна особа зобов'язана подати в бухгалтерію підприємства разом з невикористаним залишком готівки авансовий звіт про витрату отриманих з каси сум у наступний термін:

— про відрядження — протягом трьох робочих днів після повернення;

— на закупівлю сільгосппродукції і продукції переробки, заготівлі вторинної сировини (крім металобрухту) — протягом 10-ти робочих днів від дня видачі готівки;

— на інші господарські потреби — наступного дня після видачі готівки під звіт.

До підприємства застосовують штрафні санкції відповідно до діючого законодавства за:

— перевищення встановленого ліміту каси;

— не повне або не оприбуткування в касах готівки;

— перевищення встановлених термінів використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівки без повного звіту за раніше видані кошти;

— за витрату готівки з виторгу на виплати, пов'язані з оплатою праці при наявності податкового боргу;

— за використання готівки не за цільовим призначенням і за проведення розрахунків без надання одержувачам платіжного документа, який би підтверджував оплату.

Порядок оформлення касових операцій

Касові операції відображають прибутковими і видатковими касовими ордерами. Типові форми і порядок їх заповнення затверджені наказом Міністерства статистики України від 15.02.96р. №51. Прийом готівки касами, в тому числі отриманої з банку, проводять за прибутковими касовими ордерами, які підписані головним бухгалтером чи особою, уповноваженою керівником. Про прийом готівки видають квитанцію за підписом головного бухгалтера, касира і завірену печаткою (штампом) підприємства. При прийомі готівки касир керується правилами визначення платоспроможності банкнот і монет, що затверджені правлінням НБУ від 31.03.99р. №152. Видачу готівки з кас здійснюють за видатковими касовими ордерами чи належним чином оформленими платіжними відомостями. Ці документи повинні бути підписані керівником, головним бухгалтером, до них можуть додаватися заяви на видачу готівки і розрахунки.

Після закінчення встановлених термінів виплат, пов'язаних з оплатою праці, стипендій за платіжними відомостями, касир повинен у платіжній відомості проти прізвища особи, якій не виплачено заробітну плату чи стипендію, поставити штамп або зробити запис «депоновано».

Наприкінці відомості необхідно вказати виплачену суму і не отриману суму виплат, що підлягає депонуванню, звірити з загальним підсумком за платіжній відомості і завірити своїм підписом. Потім слід зробити відповідний запис у касовій книзі відповідно до виплаченого видаткового ордера на фактично видану суму за відомістю.

На підставі наказу від 15.02.96р. №51 затверджено такі форми обліку касових операцій:

— видатковий касовий ордер, що використовують для оформлення видачі грошей з каси, виписує в одному примірнику працівник бухгалтерії, підписують керівник і головний бухгалтер. Цей документ має код ДО-2 і реєструють у журналі реєстрації видаткових і прибуткових касових документів;

— журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів ДО-3. Його окремо відкривають для видаткових і прибуткових документів;

— касову книгу ДО-4 використовують для обліку руху коштів у касі. Кожен аркуш касової книги складається з двох рівних частин, заповнює касир, 1-й примірник залишають у книзі, а 2-й відривають;

— книга обліку прийнятих і виданих касиром грошей ДО-5. Використовують для обліку грошей, виданих з каси довірений особі, яка виплачує заробітну плату і повертає готівку й оплачені документи. Видачу і повернення грошей оформляють підписами.

Усі надходження і видачі готівки враховують в касовій книзі за типовою формою ДО-4. Кожне підприємство, юридична особа має касу і веде одну касову книгу. Записи в касовій книзі здійснюють у двох примірниках під копіювальний папір чорнилом темного кольору або кульковою ручкою. Перші примірники касової книги залишають у касі, другі є відривними і являють собою звіт касира. Виправлення в касовій книзі не дозволяються, а якщо вони зроблені, то вони повинні бути завірені підписами касира і головного бухгалтера. Щодня наприкінці робочого дня касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі і передає в бухгалтерію як звіт 2-й відривний примірник разом з прибутковими і видатковими касовими ордерами, і розписується в касовій книзі.

У терміни, встановлені керівником, на кожному підприємстві проводять інвентаризацію каси з перерахуванням наявних коштів, що зберігаються в касі. Залишок готівки в касі звіряють з даними обліку за касовою книгою. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена прибутковими документами, вважається надлишком готівки. В разі виявлення під час інвентаризації нестачі чи надлишку в акті інвентаризації вказують суму нестачі або надлишку, з'ясовують обставини їх виникнення. Суму нестачі стягують з винної особи (ДТ 947(375) КТ 301), а надлишок оприбутковують у касі і зараховують як дохід (ДТ 301 КТ 719).

Для обліку операцій з готівкою використовують активний балансовий рахунок «Каса-30», що має субрахунки:

301 — каса в національній валюті;

302 — каса в іноземній валюті.

По Дт рахунка каси відображають надходження коштів у касу підприємства, а по Кт – виплати коштів.

Облік операцій на поточних рахунках підприємств

Банки відкривають рахунки у встановленому законодавством порядку юридичним особам та іншим суб'єктам підприємницької діяльності, організаціям і установам, фізичним особам на умовах, відповідних законодавству і договору між банком і суб'єктом підприємницької діяльності.

Кожне підприємство може мати кілька рахунків у різних банках (один з яких є основним).

Рахунки відкривають з письмового дозволу керівника установи банку. При відкритті рахунків банк зобов'язаний сповістити податкову інспекцію за місцем

реєстрації власника рахунка в триденний термін. Юридичну адресу власника рахунка зазначають у карточці зі зразками підписів і відбитком печатки.

Усі безготівкові розрахунки в Україні здійснюють відповідно до Інструкції «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» від 29.03.01 №135.

Банки здійснюють обслуговування (розрахунково-касове) своїх клієнтів на підставі договорів і своїх внутрішніх планів здійснення безготівкових розрахунків. Кошти з рахунку клієнтів банки списують тільки за дорученням власника рахунку.

Порядок оформлення прийому, обробки розрахункових документів у електронному вигляді регулюється окремими нормативно-правовими актами НБУ.

Списання коштів з рахунка документально оформляють у банку платника розрахунковим документом, меморіальним ордером, реєстром чеків. Розрахункові документи складають на бланках, форми яких визначені в інструкції про безготівкові розрахунки.

У бухгалтерському обліку рух коштів на поточному рахунку за даними виписок банків відображають на активному рахунку 31- «Рахунки в банках», що має чотири субрахунку:

- 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- 313 «Інші рахунки в банках у національній валюті»;
- 314 «Інші рахунки в банках у іноземній валюті».

Для відображення в бухгалтерському обліку коштів перевіряють та обробляють виписку банку з прикладеними до неї документами. На підставі записів у виписці банку бухгалтер робить кореспонденцію рахунків, при цьому кошти, що надійшли, дебетуються, а списання коштів кредитується. При обробці банківських документів і виписки банку бухгалтер повинен пам'ятати, що у виписці надходження коштів відображають по Кт, а списання — по Дт. У бухгалтерському обліку на підприємстві це відображають навпаки.

Поточні банківські операції в національній валюті ведуть на 311 «Поточні рахунки в національній валюті» рахунка, а в іноземній — на 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті». На цих рахунках відображають надходження коштів по Дт, а по Кт — списання.

Відповідно до діючого законодавства в Україні в бухгалтерському обліку суми відображають в гривнях. При одержанні підприємством іноземної валюти в бухгалтерському обліку кошти відображають шляхом перерахування іноземної валюти в гривні за курсом НБУ на дату здійснення операції.

Для бухгалтерського обліку руху коштів на інших рахунках, акредитивах, розрахункових чекових книжках застосовують рахунок 313 «Інші рахунки в банках у національній валюті» і 314 «Інші рахунки в банках у іноземній валюті».

Облік дебіторської заборгованості

Підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності при формуванні й узагальненні в бухгалтерському обліку і звітності інформації про дебіторську заборгованість повинні керуватися нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (далі П(С)БО 10).

П(С)БО 10 визначає методологічні основи формування в бухгалтерському обліку і розкриття у фінансовій звітності інформації про дебіторську заборгованість. Норми цього Положення застосовують з урахуванням особливостей оцінки і розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що норми П(С)БО 10 не поширюються на бюджетні установи.

Дебіторську заборгованість визнають активом, якщо:

- існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод;
- сума може бути достовірно визначена.

Під дебіторською заборгованістю слід розуміти заборгованість юридичних і фізичних осіб, що виникла внаслідок минулих подій, повинні підприємству визначені суми коштів, їхніх еквівалентів або інших активів.

Дебіторську заборгованість класифікують на довгострокову й поточну дебіторську заборгованість

Поточною дебіторською заборгованістю вважають також суму дебіторської заборгованості, що продовжується більше одного року, але очікується, що вона буде погашена в ході нормального операційного циклу підприємства.

Поточна дебіторська заборгованість, пов'язана з реалізацією продукції, товарів, послуг, представлена в Балансі в складі оборотних активів окремими статтями вказаних різновидів.

Для обліку дебіторської заборгованості «Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. №291, передбачені рахунки:

- 371 «Розрахунки за виданими авансами»;
- 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- 373 «Розрахунки за доходами»;
- 374 «Розрахунки за претензіями»;
- 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;
- 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»;
- 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Класифікацію дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за строками непогашення використовують при обчисленні резерву сумнівних боргів і розкривають у примітках до фінансової звітності.

Для обліку дебіторської заборгованості використовують позабалансовий рахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість». На цьому рахунку обліковують списану дебіторську заборгованість протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення в разі зміни майнового становища боржника.

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховують відсотки, оцінюють і відображають в Балансі за її теперішньою вартістю.

Теперішня вартість — це дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), що, як очікується, буде отримана для погашення цієї заборгованості. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

Виділяють такі види довгострокової дебіторської заборгованості:

- дебіторська заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду;
- довгострокові векселі одержані;
- інша довгострокова дебіторська заборгованість.

Дебіторська заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду, — це сума мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню (іншими словами, це теперішня вартість сукупної суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості). Цей вид дебіторської заборгованості відображають на рахунку 161 «Заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду».

Окремий вид довгострокової дебіторської заборгованості — векселі, одержані в забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості, які обліковують на рахунку 162 «Довгострокові векселі одержані». За дебетом рахунку відображають отримання векселя, за кредитом — отримання коштів у погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

Інша довгострокова дебіторська заборгованість — інші види розрахунків, які не можуть бути віднесені до попередніх видів. Вони обліковуються на рахунку 163 «Інша дебіторська заборгованість».

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведуть за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення.

Облік поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги ведуть на субрахунках 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» і 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» відображають вартість реалізованої продукції, товарів, робіт, 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 до вартості реалізації.

Згідно з ГІБО 19 справедлива вартість дебіторської заборгованості — теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів і витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби.

У Балансі відображають первісну й чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги і резерв сумнівних боргів.

Створення резерву сумнівних боргів, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, передбачає аналіз платоспроможності за попередні періоди кожного з дебіторів підприємства.

Створення резерву сумнівних боргів, виходячи з періодизації дебіторської заборгованості, передбачає групування дебіторської заборгованості за термінами її погашення з установленням коефіцієнта сумнівних боргів для кожної групи.

Для нарахування та обліку резервів сумнівних боргів «Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» та Інструкцією про його застосування передбачений балансовий контрактивний рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів».

Створення резерву відображають у кореспонденції з рахунками обліку витрат та рахунками обліку дебіторської заборгованості.

Зменшення нарахованих резервів відображають у кореспонденції з рахунками обліку доходів.

Аналітичний облік на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» ведуть у розрізі боржників або за термінами непогашення дебіторської заборгованості.

Нарахування резерву сумнівних боргів на дату балансу супроводжують записом:

- дебет субрахунку 944 «Сумнівні й безнадійні борги»;
- кредит рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів».

Списання безнадійної дебіторської заборгованості протягом звітного періоду:

- дебет рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів»;
- кредит рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

У випадку перевищення безнадійних боргів нарахованого резерву сумнівних боргів здійснюють запис:

- дебет субрахунку 944 «Сумнівні й безнадійні борги»;
- кредит рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Суму списаної дебіторської заборгованості враховують на забалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» протягом не менше трьох років від дати списання для спостереження за можливістю її утримання в разі зміни майнового стану боржника.

Дебіторську заборгованість остаточно списують з субрахунка 071 після надходжень суми в порядку відшкодування або в зв'язку з закінченням терміну обліку такої заборгованості.

Відновлення суми заборгованості, що раніше була визнана безнадійною в

результаті зміни фінансового становища покупця, відображають записом:

дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;
кредит рахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відбивають у «Звіті про фінансові результати» в складі інших операційних витрат (рядок 090).

При використанні методу створення резерву на підставі платоспроможності окремих дебіторів і періодизації дебіторської заборгованості загальну суму розрахованого резерву заносять у дебет субрахунку 944 і кредит рахунка 38 за умови, що початкове сальдо резерву є нульовим.

Якщо початкове сальдо рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» кредитове, то запис на нарахування здійснюють на різницю між розрахованою сумою резерву і залишком резерву, тобто так, щоб кінцеве сальдо рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» дорівнювало розрахованій величині резерву сумнівних боргів на дату балансу.

Якщо сума безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги перевищує суму резерву сумнівних боргів, то різницю списують безпосередньо на витрати періоду:

дебет 944 «Сумнівні й безнадійні борги»,
кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Виходячи зі змісту п.8 П(С)БО 10, обов'язковим є контроль за величиною резерву сумнівних боргів на дату балансу.

Якщо підприємство сумнівається в платоспроможності дебітора, то весь його борг резервують як сумнівний записом Дт 944 «Сумнівні і безнадійні борги» — Кт 38 «Резерв сумнівних боргів». Якщо ж підприємство має достатні підстави одразу визнати борг такого дебітора безнадійним, то воно вправі одразу списати такий борг у витрати без резервування записом Дт 944 «Сумнівні й безнадійні борги» — Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» і потім спостерігати за таким боргом, записавши його по субрахунком 071 «Невідшкодовані нестачі й утрати від псування цінностей».

Контрольні запитання

1. Який порядок організації розрахунків готівкою діє в Україні?
2. Якими документами оформляють касові операції?
3. Який порядок ведення касової книги?
4. Який діє порядок відкриття рахунків у банку?
5. Які критерії визнання дебіторської заборгованості?
6. Як відрізняють безнадійну й сумнівну дебіторську заборгованість?
7. Які існують методи визнання резерву сумнівних боргів?
8. Чи обов'язково визнавати резерв сумнівних боргів і вести його облік?

Тема 15. Облік фінансових інвестицій

1. Класифікація фінансових інвестицій.
2. Оцінка інвестицій на дату балансу.
3. Відображення фінансових інвестицій в обліку

Ключові поняття: фінансові інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, поточні фінансові інвестиції, справедлива вартість, капітал.

Класифікація фінансових інвестицій

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції визначаються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Довгострокові фінансові інвестиції обліковують на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», на якому узагальнюють інформацію про наявність і рух довгострокових фінансових інвестицій в інші підприємства у вигляді цінних паперів, внесків до статутних фондів, облігацій державних і місцевих позик. Цей рахунок 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»;

Поточні фінансові інвестиції обліковують на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції», де фіксують наявність і рух поточних фінансових інвестицій і еквівалентів грошових коштів. Цей рахунок має субрахунки:

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

Фінансові інвестиції первісно відображають у бухгалтерському обліку за собівартістю придбання. Собівартість фінансових інвестицій складається з:

- ціни придбання;
- витрат, пов'язаних з придбанням (податки, збори, обов'язкові платежі, мито, комісійні винагороди, інші витрати, зв'язані з придбанням інвестиції).

Якщо фінансові інвестиції придбані за гроші, то собівартість фінансових інвестицій складається зі сплачених грошових коштів та витрат, які зв'язані з придбанням. При придбанні фінансових інвестицій шляхом обміну на цінні папери власної емісії собівартість фінансових інвестицій складається зі справедливої вартості цінних паперів та витрат, які пов'язані з її придбанням. Якщо фінансові інвестиції придбані шляхом обміну на інші активи, собівартість фінансових інвестицій складається із справедливої вартості переданих активів та витрат, які пов'язані з їх придбанням.

Визначення справедливої вартості наведено в п.4 П(С)БО 19, відповідно до якого сума, за якою може відбуватися обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Стосовно до цінних паперів справедлива вартість являє собою поточну риночну вартість на фондовому ринку, а за її відсутності – експертну оцінку. Підтвердженням справедливої вартості власних цінних паперів може бути виписка із звіту біржі про ціну такого цінного паперу.

Аналогічний підхід застосовують до первісної оцінки фінансових інвестицій, придбаних шляхом обміну на інші активи, коли собівартість фінансових інвестицій дорівнює справедливій вартості цих активів.

Оцінка інвестицій на дату балансу

На кожну дату балансу фінансові інвестиції відображають з використанням таких оцінок:

- за справедливою вартістю;
- за собівартістю з урахуванням зменшення корисності;
- за амортизаційною собівартістю;
- за вартістю, яка визначена за методом участі в капіталі.

Відповідно до п.8 П(С)БО 12 фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримує підприємство до їх погашення або які обчислюють за методом участі в капіталі) відображають на дату балансу за справедливою вартістю.

Особливий порядок визначення балансової вартості інвестицій використовують для оцінки фінансових інвестицій, які утримують до строку погашення (боргові цінні папери). Такі інвестиції відображають на дату балансу за амортизаційною собівартістю.

Відображення фінансових інвестицій в обліку

Метод обліку фінансових інвестицій за справедливою вартістю використовують до ринкових інвестицій, за якими справедливу вартість визначають на підставі котировок активів, що є предметом інвестування.

Якщо справедлива вартість фінансових інвестицій відхиляється від їх балансової вартості, то треба проводити переоцінку, результат якої визнають як інші доходи, або інші витрати. В бухгалтерському обліку потрібно зробити такі записи :

- при збільшенні вартості фінансових інвестицій
дебет 352 «Інші поточні фінансові інвестиції»
кредит 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»;
- при зменшенні вартості фінансових інвестицій
дебет 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»
кредит 352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

У випадках, коли справедливу (ринкову) вартість фінансових інвестицій визначити неможливо, застосовують метод оцінки за собівартістю з урахуванням зменшення корисності.

Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій в бухгалтерському обліку відображають записом:

- Дебет 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;
- Кредит 352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Контрольні запитання

1. Які інвестиції вважають довгостроковими, а які поточними?
2. Як визначають собівартість інвестиції залежно від способу придбання?
3. Який склад первісної вартості фінансової інвестиції?
4. За якими оцінками може оцінюватися фінансова інвестиція на дату балансу?

Тема 16. Облік власного капіталу.

1. Визнання і класифікація власного капіталу.
2. Облік власного капіталу.

Ключові поняття: власний капітал, вкладений капітал, накопичений капітал, статутний фонд, додатковий капітал, вилучений капітал, неоплачений капітал, резервний капітал.

Визнання, класифікація і облік власного капіталу

За П(С)БО 1 «Фінансова звітність» і П(С)БО 2 «Баланс» власний капітал — це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Власний капітал являє собою частину активів, яку підприємство вважає своєю власністю:

Вкладений капітал - Капітал, сформований за рахунок внесків власників і внаслідок конвертування боргових зобов'язань в акції (паї).

Накопичений капітал - капітал, сформований внаслідок господарської діяльності підприємства.

Порядок формування і розмір статутного капіталу підприємства визначають в установчих документах, виходячи з вимог діючого законодавства, що розрізняються залежно від організаційно-правової форми підприємства. Принципи й умови формування статутного фонду господарських товариств сформульовані в Законі України «Про господарські товариства». Для акціонерних товариств (закритих — ЗАТ і відкритих — ВАТ) статутний фонд не може бути меншим за суму, еквівалентну ніж 1250 мінімальних заробітних плат, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення акціонерного товариства. Стосовно товариств з обмеженою відповідальністю (ТОВ) і товариств з додатковою відповідальністю (ТДВ) статутний фонд повинен складати не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення товариства.

Внесками учасників (засновників) товариства можуть бути будинки, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, устаткуванням, а також інші майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті. Вартість майна, внесеного на рахунок вкладу в статутний фонд, визначають в грошовому вираженні за погодженням між сторонами на момент здійснення внеску.

Матеріальні цінності, що вносять до статутного капіталу, оцінюють за первинними документами, які підтверджують їх вартість, а при відсутності таких документів — на підставі протоколу зборів засновників.

Статутний капітал акціонерного товариства поділяють на акції рівної номінальної вартості.

Після державної реєстрації підприємства його статутний фонд у сумі внесків засновників, передбачений в засновницьких документах, відображають

кореспонденцією Д-т 46 «Неоплачений капітал», К-т 40 «Статутний капітал» на суму оголошеного статутного фонду. Внесення учасниками своїх частин у бухгалтерському обліку супроводжується записами за К-т рахунка 46 «Неоплачений капітал» у кореспонденції з Д-т рахунків: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні активи», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети», 28 «Товари», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках».

Вартість акцій, які не оплачені акціонерами, відображають за Д-т рахунка 46 «Неоплачений капітал» і К-т 40 «Статутний капітал». Таким чином на К-т рахунку 40 «Статутний капітал» відображають фактичну суму підписки на акції.

В обліку для узагальнення інформації щодо додаткового капіталу призначений рахунок 42 «Додатковий капітал», який має такі субрахунки:

421 «Емісійний дохід»;

422 «Інший вкладений капітал»;

423 «Дооцінка активів»;

424 «Безоплатно отримані необоротні активи»;

425 «Інший додатковий капітал».

У випадку, коли акції розповсюджені за ціною, що перевищує їх номінальну вартість, різницю між емісією і номінальною вартістю акцій обліковують окремо на рахунку 42 «Додатковий капітал», субрахунок 421 «Емісійний дохід». Списання цієї суми можливе при реалізації акцій за ціною, нижчою за номінальну вартість.

На субрахунку 422 «Інший вкладений капітал» підприємства, крім акціонерних товариств, обліковують інші внески засновників, які здійснені без рішення про зміну розміру статутного капіталу. Він може являти собою одне з джерел покриття збитків підприємства.

На субрахунку 423 «Дооцінка активів» відображають суму дооцінки (уцінки) у випадках, передбачених П(С)БО.

На субрахунку 424 «Безоплатно отримані необоротні активи» відображають вартість безоплатно отриманих активів від юридичних і фізичних осіб.

Рахунки 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал», 443 «Прибуток, використаний в звітному періоді» не мають самостійного значення для визначення елементів капіталу. Ці рахунки призначені для узагальнення інформації про зміни в складі сплаченого капіталу і мають дебетові залишки.

Вилучений капітал — це фактична собівартість акцій власної емісії, які викуплені товариством у його засновників (власників) для подальшого перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників або анульовані. Ці акції повинні бути реалізовані або анульовані в термін не більше одного року. Рахунок 45 «Вилучений капітал» має такі субрахунки:

451 «Вилучені акції»;

452 «Вилучені вклади та паї»;

453 «Інший вилучений капітал».

Вилучені акції зменшують кількість акцій в обороті. Акціонерне товариство може викуповувати власні акції з метою їх подальшого перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників, анулювання. Такі операції відображають в обліку такими записами.

Таблиця 17

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Викуплені акції в акціонерів	451	31
Повторно випущені в оборот раніше викуплені акції	31	451, 422
Анульовані акції	40	451

На субрахунку 443 «Прибуток, використаний в звітному періоді» відображають розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді. В кінці року цей рахунок закривають на субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений» або дебет субрахунку 442 «Непокриті збитки».

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) — це сума грошових коштів, що інвестована в підприємство, або сума непокритих збитків поточного і минулих років. Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) здійснюють на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Цей рахунок має такі субрахунки:

- 441 «Прибуток нерозподілений»;
- 442 «Непокриті збитки».

Резервний капітал — це сума резервів, створених відповідно до діючого законодавства або статутними документами за рахунок нерозподіленого прибутку в розмірі 5% від прибутку звітного року. Загальна сума резервного капіталу не повинна перевищувати 25% статутного капіталу підприємства.

На балансовому рахунку 43 «Резервний капітал» узагальнюють інформацію про наявність і рух резервного капіталу.

При відображенні в обліку операцій на цих рахунках використовують наступні бухгалтерські записи .

Таблиця 18

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нарахування дивідендів акціонерам	443	671
Списання нарахованих дивідендів за рахунок нерозподіленого прибутку	441	443
Нарахування премії за випущеними облігаціями	443	522
Прибуток, направлений на створення резервного капіталу	443	43
Використання коштів резервного капіталу на покриття збитків звітного року	43	442
Відображення збитків, отриманих від господарської діяльності	442	79
Відображення прибутку, який отримано від господарської діяльності	79	441
Використання коштів резервного капіталу на покриття збитків звітного періоду	43	442
Використання коштів резервного капіталу на дивіденди за привілейованими акціями	43	40

Контрольні запитання

1. Як на підприємстві формують власний капітал?
2. Як обліковують неоплачений капітал?
3. Який порядок створення і використання резервного капіталу?
4. Як обліковують зміни, що відбуваються у власному капіталі?
5. Як у обліку відображають вилучений капітал підприємства?
6. Як обліковують додатковий капітал підприємства?

Тема 17. Облік зобов'язань

1. Класифікація, визнання й оцінка зобов'язань.
2. Облік довгострокових позик банку.
3. Облік інших довгострокових зобов'язань.
4. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями
5. Класифікація і облік поточних зобов'язань

Ключові поняття: зобов'язання, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, непередбачені зобов'язання, фінансові зобов'язання, поточна заборгованість.

Класифікація, визнання й оцінка зобов'язань

Зобов'язання визнають, якщо його оцінка може бути вірогідно визначена й існує імовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його суму включають до складу доходу звітного періоду.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання розділяють на:

- довгострокові;
- поточні;
- забезпечення;
- непередбачені зобов'язання;
- доходи майбутніх періодів.

До довгострокових зобов'язань відносять:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

Зобов'язання, на яке нараховують відсотки і яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше дванадцяти місяців і до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання в довгострокове.

Довгострокове зобов'язання за кредитним договором у випадку порушення визначених умов, вважають довгостроковим, якщо позичальник погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення термінів і не очікується виникнення подальших порушень кредитного договору протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточні зобов'язання включають: короткострокові кредити банків, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, кредиторську заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, а також поточну заборгованість за отриманими авансами, розрахунками з бюджетом, розрахунками за страхування, з оплати праці, за розрахунками з учасниками і за внутрішніми розрахунками.

Поточні зобов'язання відображають у балансі за сумами погашення. Забезпечення можуть створюватися для відшкодування майбутніх витрат на: оплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення, виконання гарантійних зобов'язань, реструктуризацію, виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами.

Облік довгострокових позик банку

На рахунку 50 «Довгострокові позички» ведуть облік розрахунків за довгостроковими позичками банків та інших притягнутих позикових засобів у інших осіб.

За дебетом рахунку відображають погашення заборгованості за довгостроковими позиками. За кредитом відображають отримані довгострокові кредити банку.

Відображення довгострокової заборгованості в поточних зобов'язаннях підприємства свідчить про те, що підприємство готове протягом 12 місяців з дати балансу погасити зазначену суму заборгованості. При цьому поточна заборгованість, відбита у фінансовій звітності, дозволяє судити про структуру джерел засобів підприємства.

Відображення операцій, пов'язаних з довгостроковими позиками в бухгалтерському обліку полягає у віднесенні сум відсотків на витрати фінансової діяльності підприємства.

Для відображення розрахунків за нарахованими відсотками в Плані рахунків виділений також субрахунок 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

Таблиця 19 - Відображення в бухгалтерському обліку операцій за довгостроковими позиками

Господарські операції	Дебет	Кредит
Отримані від банку довгострокові позички	311	501
Отримана відстрочка платежу за довгостроковим кредитом	501	503
З поточного рахунку банку погашені відстрочені довгострокові кредити	503	311
Нараховані відсотки банку за користування довгостроковим кредитом	951	684
Сплачені відсотки банку з поточного рахунку	684	311

Облік інших довгострокових зобов'язань

Для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами і за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточними зобов'язаннями, призначений рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання». На цьому рахунку

відображають відстрочену згідно з законодавством заборгованість за податками, зборами, фінансову допомогу на поворотній основі. На дебеті рахунку відображають погашення довгострокового зобов'язання, а на кредиті збільшення довгострокового зобов'язання.

Таблиця 20 - Кореспонденція рахунків з обліку інших довгострокових зобов'язань

Господарські операції	Дебет	Кредит
Одержана відстрочка платежу з податку на додану вартість	641	55
Зарахована фінансова допомога на поворотній основі	311	55
Відстрочені податкові платежі, зараховані до складу короткострокової заборгованості	55	611
З поточного рахунка повернута фінансова допомога	55	311

Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями

Відповідно до п.29 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» первісно фінансові інструменти оцінюють і відбивають за їхньою фактичною собівартістю, що складається зі справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих у обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, що безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори і платежі при передачі цінних паперів і т.п.).

У бухгалтерському обліку для емітента випуск облігацій пов'язаний з виникненням фінансового зобов'язання, тобто зобов'язання передати кошти іншому підприємству. В свою чергу, фінансове зобов'язання є одним зі складових поняття «фінансовий інструмент».

Оцінку фінансових зобов'язань на кожну наступну після визнання дату балансу проводять за П(С)БО 13, тобто їх оцінюють за амортизованою собівартістю.

У той же час деякі вказівки з практики обліку емітентом власних зобов'язань за випущеними облігаціями можна знайти в «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженій наказом Мінфіну України від 30.11.99р. №291 зі змінами і доповненнями (далі — Інструкція про застосуванні Плану рахунків). Так, для обліку емітентом розрахунків з іншими особами за випущеними і оплаченими власними облігаціями терміном погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу Інструкцією про застосування Плану рахунків передбачений рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання по облігаціях» з трьома субрахунками:

- 521 «Зобов'язання по облігаціях», по кредиту якого ведуть облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій; по дебету — погашення заборгованості за розрахунками із власниками облігацій;

- 522 «Премія по випущених облігаціях»;

- 523 «Дисконт по випущених облігаціях».

Витрати підприємства на емісію облігацій і пов'язані з нею (комісійні торговці цінними паперами, мито за реєстрацію інформації про випуск, плата за послуги депозитарію або реєстратора, витрати на придбання бланків сертифікатів при документарній формі випуску і т.п.), відносяться до всього терміну їхнього звертання, коли емітент одержує доходи (вигоди) від використання у власній господарській діяльності запозичених у власників облігацій коштів. Ці витрати треба розподілити на весь термін (на всі звітні періоди) обертання облігацій.

П.31 П(С)БО 13 щодо оцінки фінансових зобов'язань на кожен наступний після визнання дати балансу за амортизованою собівартістю передбачають також розподіл витрат, пов'язаних з емісією облігацій, протягом усього терміну їхнього обертання (терміну існування фінансових зобов'язань).

Таблиця 21- Облік операцій з довгостроковими облігаціями

Господарські операції	Дебет	Кредит
<i>Облік операцій з довгостроковими облігаціями, випущеними з премією</i>		
<i>Одержані кошти на поточний рахунок від реалізації облігацій</i>		
а) за номінальною вартістю	311	521
б) на суму премії	311	522
Нараховані відсотки за облігаціями, які випущені з премією	952	684
Одночасно на суму премії за облігаціями нараховані відсотки	522	684
Сплачені відсотки за облігаціями	684	311
<i>Облік операцій з довгостроковими облігаціями, що випущені з дисконтом</i>		
Одержані кошти на поточний рахунок від реалізації облігацій, випущених з дисконтом	311	521
Одержаний дисконт від випущених облігацій	523	521
Нараховані відсотки за облігаціями, випущеними з дисконтом	952	684
Сплачені відсотки за облігаціями	684	311
Нарахована сума амортизації дисконту	952	523

Класифікація і облік поточних зобов'язань

Поточні — це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

До поточних зобов'язань відносяться :

- короткострокові кредити банку;
- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані;
- кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточна заборгованість за розрахунками;
- інша поточна заборгованість.

Основним документом, що визначає правові відносини при наданні й погашенні кредитів, є Положення Національного банку України від 28 вересня 1995 №246 «Про кредитування».

Відображення інформації про отримані кредити банку на рахунках бухгалтерського обліку залежить від того, до якого виду зобов'язань підприємства може бути віднесена заборгованість, що утворилася в результаті отриманого кредиту. Відповідно до П(С)БО №2 під поточними розуміють зобов'язання, що будуть погашені протягом операційного циклу чи дванадцяти місяців з дати балансу. В такий спосіб кредити, термін повернення яких перевищує дванадцять календарних місяців чи один операційний цикл підприємства, відносяться до довгострокових зобов'язань.

У Плані бухгалтерських рахунків для відображення інформації про зобов'язання передбачено 6-й клас рахунків — «Поточні зобов'язання».

Бухгалтерський облік короткострокових кредитних операцій здійснюють із застосуванням таких рахунків:

60 «Короткострокові позики»;

61 «Поточні зобов'язання».

На рахунку 60 ведуть облік витрат у національній і іноземній валюті за кредитами, термін повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу. Ці рахунки мають кредитове сальдо, що показує суму непогашеної позики на дату балансу. Оборот за дебетом рахунка відображає суми, перераховані на погашення кредиту, оборот за кредитом — суми одержаних кредитів.

Таблиця 22 - Відображення операцій з обліку короткострокових позик

Господарські операції	Дебет	Кредит
Одержаний короткостроковий кредит на виплату заробітної плати	301	60
Зархований короткостроковий кредит на поточний рахунок у банку	31	60
За рахунок короткострокового кредиту погашена заборгованість постачальникам	63	60
Погашено короткостроковий кредит з поточного рахунка підприємства	60	31
Нараховані відсотки за використання кредиту	951	685
Перераховані банку відсотки за кредит	685	31

На рахунку 61 відображають поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями. Відображають інформацію про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових при настанні терміну погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Витрати на оплату відсотків за користування позикою відносять до витрат фінансової діяльності.

Контрольні запитання

1. Які позики є довгостроковими, як їх обліковують ?
2. Які позики є короткостроковими, як їх обліковують?
3. Як проводять облік інших довгострокових зобов'язань?
4. Як у бухгалтерському обліку відображають довгострокові зобов'язання за облігаціями?
5. Які поточні зобов'язання є короткостроковими?

6. На яких рахунках обліковують короткострокові позики?
7. Які поточні зобов'язання є короткостроковими?
8. На яких рахунках обліковують короткострокові позики?

Тема 18. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу

1. Заробітна плата — поняття, види і форми.
2. Нарахування й утримання з заробітної плати.
3. Документальне оформлення господарських операцій з обліку заробітної плати.
4. Розрахунки з підзвітними особами.

Ключові поняття: заробітна плата, нарахування, утримання, основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, мінімальна заробітна плата, страхові внески.

Заробітна плата — поняття, види і форми

Термін «заробітна плата», сформульований ст. 1 Закону України «Про оплату праці» №108/95ВР від 24.03.1995: винагорода, як правило, в грошовій формі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує робітникові за виконану ним роботу.

Заробітна плата — винагорода, розрахована, як правило, в грошовій формі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує робітнику за виконану роботу.

Основна заробітна плата — винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробіток, обслуговування, посадові обов'язки). Її встановлюють у вигляді тарифних ставок (окладів) та розцінок для робітників і посадових окладів для службовців;

Додаткова заробітна плата — винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідництво, особливі умови праці. Вона включає надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функцій.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (в грошовій і негрошовій формі) за роботи, виконані працівниками, сформульовані в П(С)БО 26 «Виплати працівникам». Норми цього стандарту поширюються на підприємства незалежно від форми власності (крім бюджетних установ).

Розмір заробітної плати залежить від складності й умов виконуваної роботи, професійних якостей працівника, результатів праці, фінансового стану підприємства.

Максимальним розміром заробітна плата не обмежується. Держава здійснює регулювання оплати праці, шляхом встановлення мінімальної заробітної плати.

Мінімальна заробітна плата — законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту некваліфіковану працю, нижче якого не може

здійснюватися оплата за виконану працівником погодинну, місячну норму (обсяг робіт).

До складу мінімальної заробітної плати не включають доплати, надбавки, заохочувальні й компенсаційні виплати. Розмір мінімальної заробітної плати складається за Законом України «Про державний бюджет України на рік».

Розмір заробітної плати регулюється системами оплати праці, встановленими в колективному договорі. Положення про оплату праці є складовою частиною колективного договору.

Відповідно до ст. 96 «Кодексу законів про працю» основою організації оплати праці є тарифна система, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик.

Договірне регулювання оплати праці здійснюють на основі системи угод на державному (генеральна угода), галузевому, регіональному і виробничому (колективний договір) рівнях відповідно до Закону України «Про колективні договори й угоди».

Відповідно до ст. 15 Закону України «Про оплату праці» регламентується організація оплати праці на підприємстві. В ній вказують, що форми, системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, надбавки, компенсаційні виплати і т.д. встановлюють підприємства в колективних договорах генеральних чи галузевих угодах.

Нарахування й утримання з заробітної плати

Виплату заробітної плати здійснюють 2 рази на місяць чи 1 раз відповідно до того, як це прийнято в колективному договорі. Податок з доходу громадян утримують відповідно до Закону України «Про податок з доходу громадян».

Нарахування, утримання і перерахування в бюджет податку з доходів громадян здійснюють підприємства, установи й організації самостійно.

Підприємства всіх форм власності й фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності наприкінці кожного місяця, але не пізніше терміну одержання в установі банку коштів на виплату заробітної плати, зобов'язані перераховувати в бюджет суми нарахованого й утриманого податку з доходів громадян за минулий місяць.

Об'єктом оподаткування громадян, які мають постійне місце проживання в Україні, є сукупний оподатковуваний дохід за календарний рік, що складається з місячних сукупних оподатковуваних доходів, отриманих з різних джерел на території України, а також за її межами.

Ставка оподаткування на рівні 15% об'єкта оподаткування. Відповідно до Закону податкову соціальну пільгу застосовують до доходу, одержаного платником податку у вигляді заробітної плати протягом звітного місяця, якщо її розмір не перевищує суми місячного мінімального прожиткового рівня для працездатної особи, встановленого законодавством, помноженої на 1,4 і округленої до ближчих 10 гривень.

**Єдиний внесок на соціальне страхування
(ЄВСС) з заробітної плати з (1.01.2011р):**

- для роботодавців (нарахування) - від 36,76% до 49,7% в залежності від класу професійного ризику виробництва;
- для найманих робітників (утримання із заробітної плати) – 3,6% об'єкта оподаткування (виплати які входять в фонд оплати праці).

**Документальне оформлення господарських операцій
з обліку заробітної плати**

Нарахування заробітної плати здійснюють на підставі первинних документів. Вони подаються в розрахунковий відділ бухгалтерії для перевірки і наступних розрахунків. За роботу в першій половині місяця працівникам звичайно видають аванс, а кінцевий розрахунок проводять при виплаті заробітної плати за другу половину місяця.

Облік розрахунків з оплати праці виконують на підставі типових *форм*, затверджених наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку за розрахунками з робітниками й службовцями за заробітну плату» від 22.05.1996 №144:

- П-49 «Розрахунково-платіжна відомість»;
- П-50,51 «Розрахункова відомість»;
- П-52 «Розрахунок заробітної плати»;
- П-53 «Платіжна відомість»;
- П-54 «Особовий рахунок»;
- П-54 а «Особовий рахунок»;
- П-55 «Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати»;
- П-56 «Накопичувальна картка обліку заробітної плати»;
- П-1 «Наказ про прийняття на роботу»;
- П-2 «Особова картка»;
- П-6 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;
- П-12 «Табель обліку використання робочого часу»;
- П-15 «Список осіб, які працюють не повний робочий час»;
- П-16 «Листок обліку простоїв».

На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особову картку, в якій є необхідні анкетні дані і всі зміни та переміщення по роботі. На всіх працівників, які працюють на підприємстві за трудовим договором, ведуть трудову книжку, що зберігається на підприємстві. На кожному підприємстві повинен бути організований табельний облік робочого часу.

Табель — первинний документ з обліку відпрацьованого часу. Складає в одному примірнику майстр чи інша особа, якій це доручено, і подає до бухгалтерії у встановлені на підприємстві терміни.

Розрахунково-платіжна відомість — зведений документ, що відображається розрахунки з працівниками і службовцями з оплати праці.

На рахунку 66 ведуть узагальнюючу інформацію з розрахунків з персоналом з оплати праці за всіма видами заробітних плат, премій, допомоги і т.д.

Рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» має такі субрахунки:

661 «Розрахунки з заробітної плати»;

662 «Розрахунки за депонентами», тобто з заробітної плати, яка не отримана.

По Кт рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» відображають нараховану основну, додаткову заробітну плату, премії, допомогу за лікарняними листками та іншими нарахуваннями, а по Дт — виплата заробітної плати, премій, допомоги, а також утримані податки, платежі за виконавчими листками, натуроплата продукцією та інші утримання.

Нараховану, але не отриману своєчасно заробітну плату, відображають по Дт 661 «Розрахунки за заробітну плату» і Кт 662 «Розрахунки з депонентами».

Аналітичний облік розрахунків за заробітною платою на підприємстві ведуть на кожного працівника, сума всіх утримань за аналітичними рахунками відповідає дебетовому обороту синтетичного рахунка 66.

Таблиця 23 - Господарські операції за розрахунками за заробітну плату

Господарські операції	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Нарахована заробітна плата	23	661
2. Нарахування збору на обов'язкове державне пенсійне страхування	23	651
3. Нарахування збору на обов'язкове соціальне страхування	23	652
4. Нарахування збору на обов'язкове страхування на випадок безробіття	23	653
5. Утримано на пенсійне страхування	661	651
6. Утримано на страхування з безробіття	661	653
7. Утримано прибутковий податок	661	641
8. Видано заробітну плату	661	301

Нарахування (утримання) за всіма соціальними внесками відображають по кредиту рахунків:

- 65 «Розрахунки по страхуванню»;
- 641 «Розрахунки за податками»,

а сплата за дебетом цих субрахунків у кореспонденції з грошовими рахунками обліку — 30 «Каса», 31 «Розрахунки в банках».

Видача авансу за роботу здійснюють за платіжною відомістю.

Компенсація втрати частини заробітку, в зв'язку з несвоєчасною його виплатою, є однією з державних гарантій, передбачених Законом «Про оплату праці».

Розрахунки з підзвітними особами

Облік розрахунків з підзвітними особами відповідно до Інструкції «Про застосування плану рахунків» №291 від 30.11.1999 ведуть на субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Рахунок 372 є винятком з загального правила, його сальдо може бути і дебетове, і кредитове. Дані на рахунку 372 відбивають розгорнуто: дебетове — в рядку балансу «Інша поточна дебіторська заборгованість» і кредиторська — в рядку «Інші поточні зобов'язання». Видачу наявних у підзвіт сум здійснюють тільки за цільовим призначенням, а саме на адміністративно-господарські

потреби, на закупівлю сільськогосподарської продукції, на витрати на службові відрядження . Облік виданих у підзвіт сум ведеться по Дт 372 у кореспонденції з рахунками обліку коштів 301, 302. Якщо через підзвітну особу була зроблена оплата робіт, у бухгалтерському обліку витрати, пов'язані з цією оплатою, відносять до витрат періоду, в якому вони були здійснені. В обліку підприємств, які використовують 8 клас рахунків, витрачені підзвітні суми відображають у такий спосіб:

- якщо підзвітна особа придбала товарно-матеріальні цінності Дт 20, 22 Кт 372;
- якщо кошти в підзвіт видані на відрядження, на оплату послуг, виконаних на підприємстві Дт 84 Кт 372;

Для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків використовують наступні кореспонденції:

Дт 91 Кт 372 Загальновиробничі витрати;

Дт 93 Кт 372 Витрати на збут;

Дт 92 Кт 372 Адміністративно-господарські витрати.

- Видачу готівки в підзвіт здійснюють відповідно до «Порядку ведення касових операцій» в національній валюті України.

З каси підприємства працівнику можуть одночасно видавати готівку на відрядження і кошти в підзвіт для вирішення під час відрядження виробничих завдань. У цьому разі відряджена особа повинна протягом трьох днів після повернення подати в бухгалтерію авансовий звіт про суму, яка була йому видана.

Відповідно до П(С)БО 16 оплату службових відряджень визнають витратами періоду і включають до складу валових витрат тільки при наявності документів, що підтверджують ці витрати: квитки на всі види транспорту загального користування, з усіма витратами з придбання (страховка, постільні речі), рахунки на проживання в готелі, проїзні документи на проїзд у міському транспорті відповідно до маршруту, погодженого з керівником підприємства.

Направляючи працівника у відрядження, підприємство оформляє наступні первинні документи:

- завдання на відрядження;
- наказ (розпорядження) керівника підприємства про направлення працівника у відрядження;
- попередні кошториси витрат на відрядження;
- посвідчення про відрядження і запис у журналі реєстрацій про реєстрацію посвідчення;
- документи про наявність зв'язку відрядження з діяльністю підприємства.

Підставою для наказу є направлення працівника у відрядження (клопотання, завдання, підписане керівником того підрозділу, що направляє співробітника).

- Наявність розпорядження чи наказу керівника про відрядження працівника є обов'язковою умовою. Наказ складають у письмовій формі.

Розмір витрат на відрядження звичайно розраховують, виходячи з вартості проїзду, наймання житла і норм добових.

Після повернення з відрядження працівник повинен зробити відмітку в посвідченні про відрядження протягом робочого дня чи наступного дня після повернення. Ця дата є днем прибуття. Для віднесення витрат з відрядження на витрати підприємства підзвітна особа повинна подати документи, які підтверджують зв'язок відрядження з основною діяльністю підприємства. Такими документами можуть бути: запрошення, протокол про наміри, укладений договір, угоди про співробітництво, протокол розбіжностей і т.д. Відсутність оригіналів таких документів спричиняє невизнання понесених витрат.

Звіт завіряють підписом начальника відділу, який відправляв працівника у відрядження. Керівник підписує звіт, який потім передають у бухгалтерію.

Контрольні запитання

1. У чому сутність аналітичного обліку розрахунків з працівниками?
2. Як нараховують заробітну плату?
3. Який порядок нарахувань на фонд оплати праці?
4. Який порядок нарахування утримань з заробітної плати?
5. Який порядок відображення в обліку розрахунків за відрядження?
6. Як відображають у обліку розрахунки з підзвітними особами?
7. Які первинні документи використовують при обліку розрахунків з оплати праці?

Тема 19. Облік витрат діяльності підприємства

1. Витрати операційної діяльності підприємства
2. Облік витрат виробництва

Ключові поняття: операційна діяльність, витрати виробництва, витрати за елементами, виробництво, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут.

Витрати операційної діяльності підприємства

Витрати періоду визнають одночасно з визнанням доходу, для одержання якого їх здійснюють.

Норми П(С)БО №16 використовують підприємства, організації та інші юридичні особи всіх форм власності, крім банків і бюджетних організацій. Вони застосовують до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання, встановлених П(С)БО №18 «Будівельні контракти». Витратами звітного періоду їх визнають при зменшенні активів чи збільшенні зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути вірогідно визначені.

Витрати на провадження робіт (послуг) групують за такими ознаками:

за місцем виникнення витрати на провадження робіт (послуг) групують за окремими структурними підрозділами підприємств і організацій;

залежно від характеру і призначення виконуваних процесів виробництво розподіляють на основне, допоміжне й обслуговуюче (невиробниче) господарство і регламентують у наказі про облікову політику підприємства.

За видами витрати класифікують за економічними елементами і статтями витрат.

За способами віднесення на виробничу собівартість виділяють прямі й непрямі витрати. Прямі — це витрати, що можуть бути безпосередньо включені у виробничу собівартість окремих видів робіт (послуг). До непрямих витрат належать витрати, безпосередньо не пов'язані з виконанням житлово-комунальних робіт (послуг). До таких витрат належать загальновиробничі витрати, що включають витрати з управління й обслуговування виробничого процесу.

За ступенем впливу обсягів виконаних робіт і реалізованих послуг на рівень витрат їх поділяють на змінні й постійні.

Змінні — це витрати, абсолютна величина яких змінюється (збільшується або зменшується) разом зі зміною обсягів робіт (послуг), зокрема, це витрати на сировину, матеріали, пально-мастильні матеріали, електроенергію, запасні частини, комплектуючі і т.п.

Постійні — це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням або зменшенням обсягів робіт (послуг) істотно не змінюється. До них відносяться витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничих підрозділів, витрати на забезпечення загальногосподарських потреб.

За складом витрати поділяють на одноелементні, тобто економічно однорідні, і комплексні, що складаються з декількох елементів.

За звітними періодами витрати поділяють на поточні, витрати минулих і майбутніх періодів.

За доцільністю витрати поділяють на продуктивні, непродуктивні й надзвичайні.

Облік витрат виробництва

Для накопичення інформації про витрати підприємства Планом рахунків передбачені окремі класи рахунків:

Рахунки 8-го класу — «Витрати по елементах» призначені для накопичення інформації про витрати за елементами, що необхідна для складання фінансового звіту, а також для макроекономічних показників у системі національних рахунків.

Для обліку витрат за елементами призначені рахунки бухгалтерського обліку:

- 80 «Матеріальні витрати»;
- 81 «Витрати на оплату праці»;
- 82 «Відрахування на соціальні заходи»;
- 83 «Амортизація»;
- 84 «Інші операційні витрати».

Рахунки 9-го класу — «Витрати діяльності». Цей клас використовують для обліку собівартості продукції, товарів і послуг, а також загальновиробничих

адміністративних витрат і витрат на збут, інших операційних витрат. Ця інформація призначена для прийняття управлінських рішень.

Згідно з Планом рахунки 8-го класу закриваються щомісячно в кореспонденції з дебетом наступних рахунків:

- 23 «Виробництво»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 94 «Інші операційні витрати».

Таблиця 24 - Бухгалтерські проводки з обліку загальновиробничих витрат

Господарські операції	Д-т	К-т
1	2	3
Нараховано знос основних засобів інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів	91	13
Списано виробничі запаси на ремонт основних засобів загальновиробничого призначення	91	20
Нарахована орендна плата за операційну оренду	91	685
Виконані роботи з ремонту основних засобів сторонньою організацією	91	631
Нарахована заробітна плата апарату управління цехам, загальновиробничого персоналу	91	661
Нараховано внески на соціальні заходи	91	65
Списані на виробництво змінні й постійні розподілені загальновиробничі витрати (13400)	23	91
Списані на собівартість реалізованої продукції нерозподілені постійні загальновиробничі витрати (200 грн.).	90	91

Облік адміністративних витрат

До адміністративних витрат відносять витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати і т. ін.);
- витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємства та іншого загальновиробничого персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальновиробничого призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна та ін.);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, факс та ін.);
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого використання;
- витрати на врегулювання суперечок у суді;
- податки, збори та інші передбачені законодавством платежі (крім податків, зборів і обов'язкових платежів, які включені до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Формування витрат на виробництво здійснюють за рахунком 92 «Адміністративні витрати».

Облік витрат на збут

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці й комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, які забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження робітників, які зайняті збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку та страхування готової продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки;
- витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Формування витрат на виробництво проводять за рахунком 93 «Витрати на збут»

Облік інших операційних витрат

Інші операційні витрати включають:

- витрати на дослідження і розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яку для цілей бухгалтерського обліку визначають шляхом перерахування іноземної валюти в грошову одиницю, що є еквівалентом грошової одиниці України за курсом Національного банку на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, які для цілей бухгалтерського обліку складаються з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з реалізацією;
- суми безнадійної дебіторської заборгованості і відрахувань у резерв сумнівних боргів;
- втрати від операційних курсових різниць (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінювання запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;

- визнані штрафи, пеня, неустойки;
- витрати на виплату матеріальної допомоги, утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Формування витрат на виробництво проводять за рахунком 94 «Інші операційні витрати»

Облік фінансових витрат

- Фінансова діяльність підприємства — це витрати, що призводять до зміни розміру і складу власного й позиченого капіталу.

Витрати фінансової діяльності обліковують на підприємстві на рахунку 95 «Фінансові витрати».

Таблиця 25- Кореспонденція рахунків обліку фінансових витрат

Господарські операції	Дебет	Кредит
Нараховані відсотки за користування позиковими коштами	951	684
Віднесені на фінансові витрати відсотки, нараховані за користування грошовими коштами (небанківськими кредитами), пов'язані зі здійсненням фінансової та інвестиційної діяльності; за договорами фінансового лізингу	952	684
Віднесені на фінансові витрати відсотки, нараховані за виданим векселем	952	685
Капіталізовані фінансові витрати, пов'язані зі здійсненням капітальних інвестицій	15	952

Облік інших витрат

На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів), а також витрат страхової діяльності.

Таблиця 26 - Кореспонденція рахунків обліку інших витрат

Господарські операції	Дебет	Кредит
Відображення собівартості реалізованої довгострокової фінансової інвестиції	971	14
Відображення собівартості реалізованої поточної фінансової інвестиції	971	35
Списання залишкової вартості необоротних активів, що реалізують:	972	10, 11, 12 15
Списання залишкової вартості цілісного майнового комплексу	973	10
Відображення витрат від курсової різниці при перерахунку заборгованості: - за короткостроковими векселями, що спрямовані на погашення боргу з інвестиційної діяльності; - при перерахунку кредиторської заборгованості за іншими довгостроковими позиками в іноземній валюті; - при перерахунку заборгованості за отриманим авансом, пов'язаним з інвестиційною діяльністю.	974	342, 506, 681
Списання залишкової вартості безоплатно переданих, ліквідованих активів	975, 976	10, 11, 12, 15, 20, 22, 661, 65, 372, 63, 641
Відображення оплати інших витрат звичайної діяльності	977	30, 31

Формування витрат виробництва підприємства показано на рис. 22

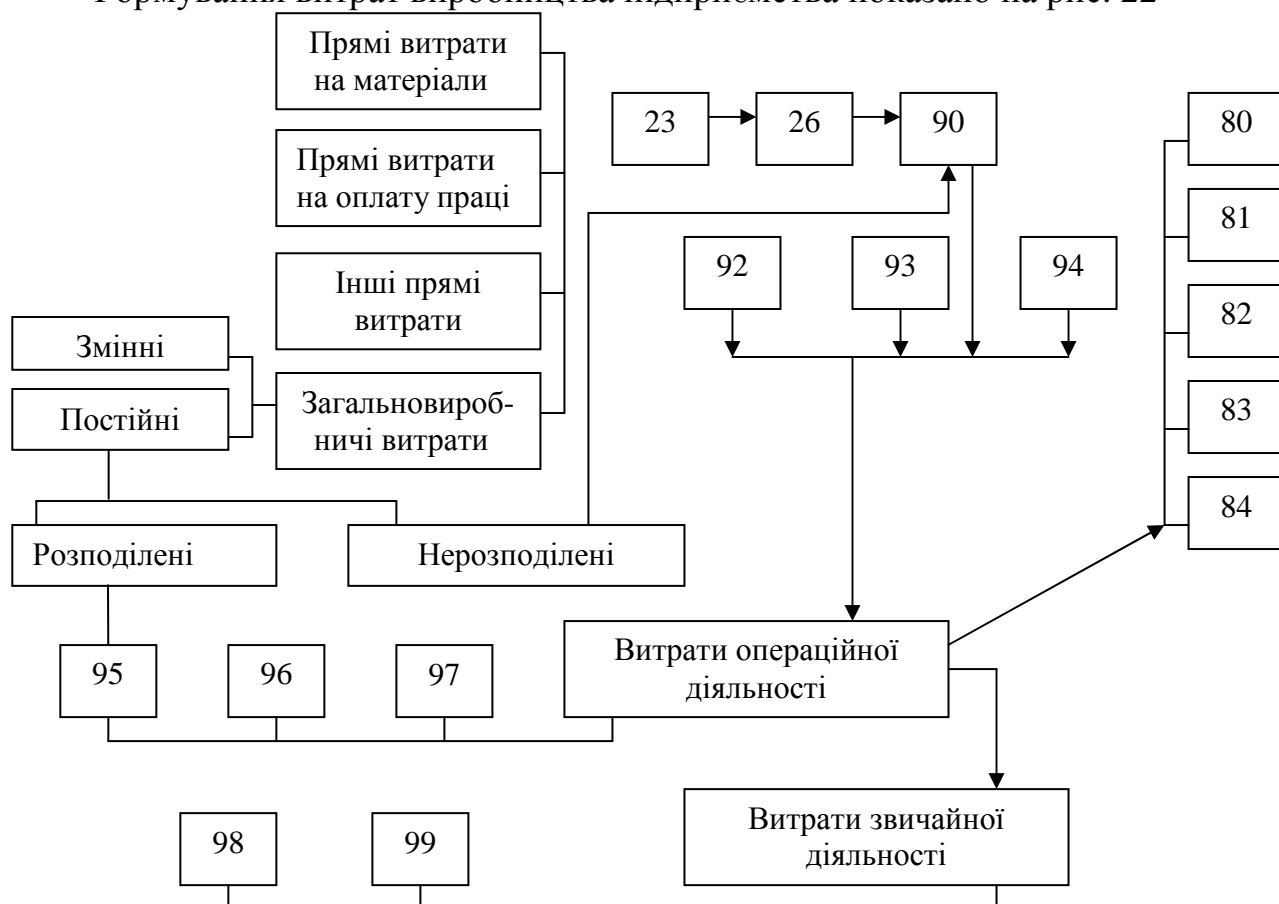


Рис. 22 — Формування витрат на підприємстві

Контрольні запитання.

1. Як класифікують у бухгалтерському обліку витрати підприємства?
- 2.3 яких витрат складається виробнича собівартість виробництва, на яких рахунках їх обліковують?
3. Як обліковують загальновиробничі витрати?
4. Як обліковують адміністративні витрати?
5. Як обліковують витрати на збут?

Тема 20. Облік доходів і фінансових результатів

1. Види діяльності підприємства
2. Визнання доходів.
3. Бухгалтерський облік доходів.
4. Бухгалтерський облік фінансових результатів

Ключові поняття: операційна діяльність, фінансова діяльність та інвестиційна діяльність, доходи від реалізації, фінансові результати, надання послуг, нерозподілений прибуток, збитки.

Види діяльності підприємства

Діяльність підприємства відповідно до П(С)БО підрозділяється на звичайну і надзвичайну. Звичайну діяльність підприємства в свою чергу підрозділяють на операційну, фінансову та інвестиційну.

Відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» під звичайною діяльністю розуміють будь-яку основну діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або які виникають унаслідок здійснення такої діяльності.

Надзвичайною діяльністю вважають такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності і про які не передбачають, що вони будуть повторюватися періодично або в кожному наступному звітному періоді. Надзвичайність події або операції визначають насамперед характером діяльності підприємства, а не очікуваної частоти їхнього виникнення.

Операційна діяльність — це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності підприємства, які не є інвестиційною і фінансовою діяльністю.

Відповідно до П(С)БО 3 до основної діяльності відносять операції, пов'язані з виробництвом, реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Для відображення витрат підприємства за основним видом діяльності передбачені рахунки 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Визнання доходів

П(С)БО 15 «Доходи» визначає методологічні основи формування в бухгалтерському обліку доходів підприємства і розкриття інформації у фінансовій звітності. Дохід визнають при збільшенні активу чи зменшенні зобов'язання, що обумовлюють зростання власного капіталу за умови, що оцінка доходу може бути вірогідно визначена. Цей критерій визнання застосовують за кожною операцією.

Не визнають доходами такі надходження: ПДВ, акцизний збір, інші податки й обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню в бюджетні й позабюджетні фонди. Так само не визнають суму надходження за договорами комісії, агентськими та іншими договорами на користь комітента, суми попередньої оплати чи аванси, застава на погашення позички, а також надходження, що належать іншим особам.

Відповідно до П(С)БО №3 «Звіт про фінансові результати» визнані доходи класифікують за такими групами:

- дохід чи виторг від реалізації продукції, робіт, послуг;
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- надзвичайні доходи.

Дохід чи виторг від реалізації продукції (робіт, послуг) визнають за наявності таких умов:

- покупцю передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію чи товар;
- підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією;
- сума доходу може бути вірогідно визначена;
- є ймовірність, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства і витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути вірогідно визначені.

Дохід не визнають, якщо здійснюється обмін продукцією, товарами, роботами, що є подібними за призначенням і мають однакову справедливу вартість.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнають, виходячи зі ступеня завершення операції на дату балансу, у випадку, якщо він може бути вірогідно визначений. Якщо дохід чи витрати від надання послуг не може бути вірогідно оцінений і немає ймовірності відшкодування цих витрат, то дохід не визнають, а витрати не визнають витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде вірогідно оцінена, то він буде визнаний за цією оцінкою.

Цільове фінансування не визнають доходом, поки не має підтвердження того, що воно буде отримано підприємством і що підприємство виконає умови фінансування. Отримане цільове фінансування визнають доходом того періоду, в якому були зроблені витрати.

Доходи, що виникають у результаті використання активів іншими сторонами, визнають у вигляді відсотків, роялті й дивідендів.

Бухгалтерський облік доходів

Для обліку й узагальнення інформації про доходи і результати діяльності підприємства призначений 7-й клас рахунків. Рахунки з 70 до 78 — це рахунки, на яких відображають доходи. Рахунок 79 призначений для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. Для обліку доходів від реалізації продукції (товарів, послуг) планом рахунків передбачено застосування рахунку 70 «Доходи від реалізації», який має субрахунки.

По кредиту рахунку 70 відображають збільшення (отримання) доходу, по дебету — належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); суми, що отримує підприємство на користь комітента, принципала, повірені перестраховальниками частки страхових платежів; результат зміни резервів незароблених премій (в страхових організаціях); списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Розглянемо бухгалтерські проводки з обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Таблиця 27 - Бухгалтерські проводки з обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Господарські операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Отримані в касу грошові кошти за реалізовану готову продукцію	30	701
Відображений дохід від реалізації готової продукції	36	701
Відображене зменшення кредиторської заборгованості перед постачальниками і підрядчиками шляхом реалізації їм готової продукції	63	701
Відображена сума непрямих податків, пов'язаних з реалізацією готової продукції	701	64
Відображений дохід від реалізації товарів за готівку	301	702
Відображений дохід, визнаний на момент відвантаження товарів вітчизняним, або іноземним покупцям, плата за які відстрочена	361,362	702
Відображено дохід від продажу товарів іншим дебіторам	377	702
Відображено дохід від реалізації товарів, відвантажених покупцеві в рахунок отриманого авансу	681	702
Відображений дохід від реалізації товарів поточного періоду, переведений зі складу доходів майбутніх періодів	69	702
Нараховані податки і обов'язкові платежі в зв'язку з реалізацією робіт (послуг)	703	64
Списано на фінансовий результат дохід від реалізації робіт (послуг)	703	791
Відображений дохід, отриманий від реалізації робіт (послуг)	36	703
Відображення вартості поверненого товару	704	361
Відображена сума знижки після дати реалізації товару	704	361
Відображене податкове зобов'язання з ПДВ у вартості поверненого товару (в сумі знижки) (методом «сторно»)	704	641
Відкоригований фінансовий результат на суму відрахувань з доходу	791	704

Розглянемо бухгалтерські проводки з обліку визнання доходу при наданні послуг у бухгалтерському обліку.

Таблиця 28 - Визнання доходу при наданні послуг у бухгалтерському обліку

Господарські операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Одержано передплату за навчання	311	681
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
Визнано дохід від надання послуг (підписано проміжний акт)	361	703
Списані податкові зобов'язання з ПДВ	703	643
Проведено залік заборгованостей	681	361
Списано собівартість наданих послуг	903	23

На рахунку 71 «Інші операційні доходи» узагальнюють інформацію про інші доходи від операційної діяльності підприємства в звітному періоді.

До інших операційних доходів відносяться:

- доходи від реалізації інших оборотних активів(крім фінансових інвестицій);
- доходи від операційної оренди активів;
- доходи від операційних курсових різниць за операціями в іноземній валюті;
- сума одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржниками або одержали рішення господарського суду;
- доходи від списання кредиторської заборгованості, за якими минув строк позивної давнини;
- відшкодування раніше списаних активів;
- сума одержаних грантів і субсидій;
- інші доходи від операційної діяльності.

За кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід» відображають збільшення (одержання) доходу, по дебету — суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів) і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для бухгалтерського обліку доходів від іншої діяльності передбачені рахунки 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи».

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» призначений для узагальнення інформації про доходи від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведуть за методом участі в капіталі.

По кредиту рахунка відображають збільшення (одержання) доходу, по дебету — списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведуть за кожним об'єктом інвестування та іншим ознакам, визначеними підприємством.

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» призначений для обліку доходів, що виникають у процесі фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, що враховують не на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі». По кредиту рахунка відображають визнану суму доходу, по дебету — списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік фінансових доходів ведуть за об'єктами інвестування.

Рахунок 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною і фінансовою діяльністю підприємства. По кредиту рахунка 74 «Інші доходи» відображає збільшення (одержання) доходу, по дебету — належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів) і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 75 «Надзвичайні доходи» застосовують для відображення доходів,

що виникли внаслідок надзвичайних подій.

По кредиту рахунка відображають визнану суму відшкодування, зокрема від страхових організацій, втрат від надзвичайних подій, по дебету — списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Бухгалтерський облік фінансових результатів

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» чистий прибуток визначають протягом звітного періоду і включає прибуток, отриманий від усіх видів діяльності:

- чистий дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- валовий дохід (збиток);
- прибуток (збиток) від операційної діяльності;
- прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування;
- прибуток або збиток від звичайної діяльності;
- прибуток або збиток від надзвичайних подій.

Чистий дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначають шляхом відрахування з доходу (виторгу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок і т.п.

Валовий прибуток (збиток) розраховують як різницю між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначають як алгебраїчну суму валового доходу (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інші операційні витрати.

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначають як алгебраїчну суму прибутку (збитку) від основної діяльності, фінансових та інших доходів (доходів), фінансових та інших витрат (збитків).

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності визначають як різницю між прибутком від звичайної діяльності, що підлягає оподаткуванню, і сумою податків на прибуток. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності, що підлягає оподаткуванню, і сумі податків на прибуток.

Збитки (прибутку) від надзвичайних подій включають витрати на запобігання втрат від стихійного лиха і техногенних аварій, визначених за винятком суми страхового відшкодування і покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи або збитки від інших подій і операцій, що відповідають визначенню надзвичайних подій, відображають за винятком суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих збитків.

Чистий прибуток (збиток) розраховують як алгебраїчну суму прибутку (збитку) від звичайної діяльності і надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку і податків з надзвичайного прибутку.

У бухгалтерському обліку для визначення результатів діяльності підприємства використовують рахунок 79 «Фінансові результати». Цей рахунок призначений для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності і надзвичайних подій. По

кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» відображають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунка при його закритті списують на рахунок 44 «Нерозподілені доходи (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має чотири субрахунку:

791 «Результат основної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності»;

794 «Результат надзвичайних подій».

Розглянемо кореспонденцію рахунків з обліку фінансових результатів.

Таблиця 29 - Облік фінансових результатів

Господарські операції	Дебет	Кредит
Закриття субрахунку «Дохід від реалізації готової продукції»	701	791
Закриття субрахунку «Дохід від реалізації товарів»	702	791
Закриття субрахунку «Дохід від реалізації робіт і послуг»	703	791
Закриття субрахунків рахунка 71 «Інший операційний дохід»	711—719	791
Закриття субрахунків рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі»	721—723	793
Закриття субрахунків рахунка 73 «Інші фінансові доходи»	731—733	792
Закриття рахунка 74 «Інші доходи»	741—746	793
Закриття субрахунків рахунка 75 «Надзвичайні доходи»	751—752	794
Списано собівартість готової продукції	791	901
Списано собівартість товарів	791	902
Списано собівартість робіт і послуг	791	903
Закриття субрахунків рахунка 73 «Інші фінансові доходи»	731—733	792
Закриття субрахунків рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі»	721—723	793
Закриття субрахунків рахунка 75 «Надзвичайні доходи»	751—752	794
Закриття рахунка 74 «Інші доходи»	741—746	793
Списано адміністративні витрати	791	92
Списано витрати на збут	791	93
Списані на фінансовий результат інші операційні витрати	791	94
Списано фінансові витрати на фінансові результати	792	962
Списано надзвичайні витрати на фінансовий результат	794	991
Списано надзвичайні доходи на фінансовий результат	751	794
Списаний за даними бухгалтерського обліку податок на прибуток на фінансові результати	79	981
Списано нерозподілений прибуток	79	44

На рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» ведуть облік нерозподіленого прибутку або непокритих збитків поточного і минулого років, а також використаного прибутку в поточному році. По кредиту рахунка відображають збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а по дебету — збитки і використання прибутку.

Різниця між доходами і витратами по рахунку 79 «Фінансові результати» складає нерозподілений прибуток і списують на кредит рахунка 441 «Нерозподілений прибуток». У разі одержання збитків суму збитків списують у

дебет рахунка 442 «Непокриті збитки». Наприкінці звітнього періоду використаний прибуток списують з дебету рахунка 441 «Прибуток нерозподілений» в кредит рахунка 443 «Прибуток, використаний в звітньому періоді».

Розглянемо кореспонденції рахунків з обліку нерозподіленого прибутку (непокритих збитків).

Таблиця 30 - Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)

Господарські операції	Дебет	Кредит
Списано нерозподілений прибуток	79	44
Збільшено статутний капітал за рахунок, збільшення номінальної вартості акцій	443	40
Збільшено пайовий капітал за рахунок частини прибутку пайовика	443	41
Нараховано дивіденди за акціями	443	671
Відрахування в резервний капітал	443	43
Списання прибутку, використаного в звітньому періоді	441	443

Контрольні запитання.

1. Які критерії визнання доходів згідно з П(С)БО 15?
2. Які види діяльності може здійснювати підприємство згідно з класифікацією П(С)БО 3?
3. Як у бухгалтерському обліку відображають доходи від реалізації продукції, робіт, послуг, товарів?
4. Як здійснюють бухгалтерський облік фінансових результатів?
5. Як проводять бухгалтерський облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)?

Тема 21. Фінансова звітність.

1. Суть, призначення та вимоги до фінансової звітності.
2. Класифікація фінансової звітності та її види.
3. Порядок складання, затвердження і подання фінансової звітності.

Ключові поняття: фінансова звітність, консолідована фінансова звітність, баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до звіту.

Суть, призначення та вимоги до фінансової звітності

Підсумкове узагальнення інформації та одержання підсумкових показників, що характеризують діяльність підприємства, здійснюють шляхом складання звітності за звітний період. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто період з 1 січня до 31 грудня. Проміжну звітність складають щоквартально наростаючим підсумком з початку звітнього року. Користувачі можуть краще оцінювати здатність підприємства генерувати грошові кошти чи їх еквіваленти, якщо мають у своєму

розпорядженні узагальнену та систематизовану інформацію у вигляді фінансової звітності, сфокусовану на фінансовому стані та результатах діяльності підприємства.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Відповідно до чинного господарського законодавства та установчих документів підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, власникам, органам державної виконавчої влади та іншим користувачам (податковим, фінансовим, статистичним органам, фондам, банкам тощо).

Фінансову звітність складають на основі даних бухгалтерського обліку, за достовірність якого несуть відповідальність керівник і головний бухгалтер підприємства. Ця обставина зумовлює засвідчення даних фінансової звітності підписами керівника і головного бухгалтера. Відповідно до чинного законодавства та установчих документів вони несуть відповідальність за організацію та здійснення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності.

Інформація, наведена у фінансових звітах, стає необхідною для користувачів завдяки властивим їй якісним характеристикам, основними з яких є: зрозумілість, доречність, достовірність, порівнюваність звітності.

Суттєвою якісною характеристикою інформації, що подають у фінансових звітах, є її зрозумілість для користувачів. Для того щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона має містити дані про:

- підприємство (повну назву, організаційно-правову форму, місце-знаходження, назву органу управління, якому підпорядковане підприємство, назву материнської (холдингової) компанії тощо);

- дату звітності та звітний період. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого Положенням (стандартом), то причини і наслідки цього мають бути розкриті в примітках до фінансової звітності;

- валюту звітності та одиницю її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведуть бухгалтерський облік, то підприємство має розкрити причини цього і методи, використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу;

- відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періоду. Така інформація необхідна для порівняння показників у динаміці, розрахунку та аналізу зрушень у структурі, побудові динамічних рядів для потреб економічного аналізу;

- облікову політику підприємства і її зміни. Підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності;

- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Щоб бути корисною, інформація має бути доречною, відповідати потребам користувачів під час прийняття рішень. Інформація є доречною, якщо впливає на економічні рішення користувачів, допомагаючи оцінюванню ними минулих, нинішніх чи майбутніх подій, або допомагає їм підтвердити чи виправити їх минулі оцінки.

Інформацію щодо фінансового стану та результатів діяльності часто використовують як основу для прогнозування майбутнього фінансового стану, результатів діяльності та інших питань, якими безпосередньо зацікавлені користувачі (виплатою дивідендів та заробітної плати, рухом цін на цінні папери та спроможністю підприємства виконати свої зобов'язання вчасно).

Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від обсягу статті та помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням. Інформація є достовірною, коли вільна від суттєвих помилок та упередженості, і користувачі можуть покластися на неї тією мірою, якою вона відображає або, як очікується, буде відображати дійсний стан справ.

Щоб бути достовірною, інформація має правдиво відображати операції та інші події, які вона розкриває або, як очікується, зможе розкрити. Таким чином, баланс, наприклад, має правдиво відображати всі операції та інші події, результатом яких є зміна активів, зобов'язань або капіталу підприємства на дату звітності, що відповідають критеріям визнання.

Інформація буде більш корисною для користувачів за наявності рівноваги між доречністю та достовірністю.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

— **автономності підприємства**, за яким кожне підприємство розглядають як юридичну особу, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

— **безперервності діяльності**, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

— **періодичності**, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

— **історичної (фактичної) собівартості**, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

— **нарахування і відповідності доходів і витрат**, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображають в обліку і звітності на момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

— **повного висвітлення**, згідно з яким фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймають на її основі;

— **послідовності**, який передбачає постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

— **обачності**, згідно з яким методи оцінки, що застосовують в бухгалтерському обліку, мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат, і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

— **превалювання змісту над формою**, за яким операції мають обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

— **єдиного грошового вимірника**, який передбачає вимірювання і узагальнення всіх операцій підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Класифікація фінансової звітності та її види

З метою впорядкування складання звітності її класифікують за такими найбільш поширеними ознаками: змістом і джерелами формування, терміном подання, ступенем узагальнення, обсягом, періодичністю подання, охопленням видів діяльності, поширенням на галузі народного господарства, характером спрямування і використання, ступенем використання обчислювальної техніки.

Насамперед слід розрізнити звітність **за структурою**:

— звітність, в якій інформацію наводять станом на певну дату (вона містить моментні показники);

— звітність, що містить інформацію за певний (звітний) період (її складають інтервальні показники).

За змістом і джерелами формування розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську (управлінську) звітність.

Статистична звітність містить інформацію, що є необхідною для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств та побудови макроекономічних показників.

Фінансова звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Її складають з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації. Цей принцип закладено в структуру звітних форм, у внутрішній і міжформовій ув'язці показників.

Податкова звітність містить інформацію про валові доходи та валові витрати, фінансові результати та розрахунок сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачених сум, що підлягають відшкодуванню.

Спеціальну звітність подають з питань розрахунків і використання коштів фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо.

Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність відображає необхідну інформацію для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно.

Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

За термінами подання розрізняють нормативну і строкову звітність. Нормативну подають на певну дату, строкова — в термін до 25 днів після закінчення звітного періоду.

За ступенем узагальнення звітність поділяють на первинну, що подають підприємства, і зведену, що узагальнює дані первинної звітності в межах міністерств і відомств.

За обсягами відображених результатів діяльності розрізняють повну і скорочену звітність.

За періодом часу, за який характеризується діяльність підприємства, тобто за періодичністю подання розрізняють річну і проміжну (щоквартальну, щомісячну) звітність.

За характером спрямування розрізняють внутрішню звітність, призначену для внутрішнього управління підприємством, і зовнішню, яка виходить за межі підприємства, її подають органам виконавчої влади, іншим користувачам.

Звітність за способом подання користувачам поділяють на подану поштовим зв'язком, телеграфом, електронною поштою або подану власноруч.

Загальну схему класифікації звітності наведено на рис. 23

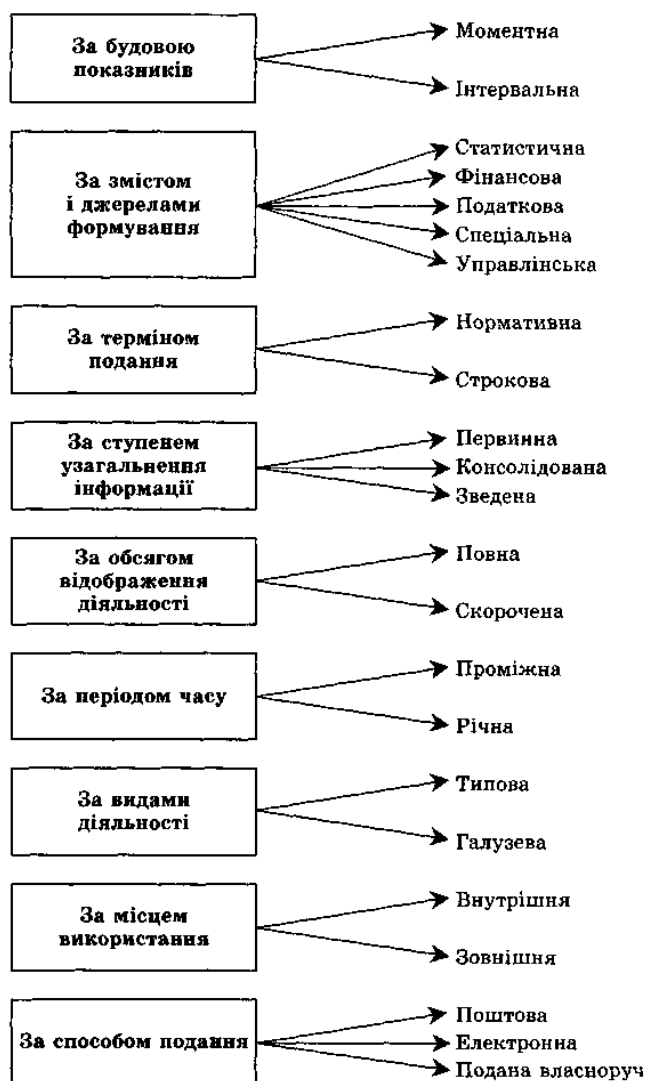


Рис. 23 – Класифікація звітності

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, складають та подають консолідовану фінансову звітність. **Консолідована фінансова звітність** відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають і подають **зведену фінансову звітність** щодо всіх підприємств, які входять до їхнього складу.

Порядок складання, затвердження і подання фінансової звітності

Підприємство складає квартальну та річну фінансову звітність, яку подає користувачам відповідно до чинного законодавства. Найбільшим за обсягом й інформативністю є річний звіт у складі: **балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал та приміток до звіту**. Підготовка та складання річного фінансового звіту має свої етапи, що зумовлено тривалістю облікового періоду і складністю виконуваних робіт. Насамперед необхідно перевірити повноту відображення в поточному обліку господарських операцій, оформлених відповідними документами і завершити облікові записи; уточнити розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами; перевірити стан розрахунків з дебіторами і кредиторами, зокрема розрахунків з податковими та фінансовими органами, в необхідних випадках відрегулювати її; визначити обсяги валових доходів і валових витрат, і списати відповідні суми на фінансові результати та закрити рахунки; відобразити чисті прибутки (збитки) і їх розподіл чи погашення..

Якісна відмінність між квартальним і річним фінансовим звітом полягає в тому, що перший складають у основному за даними поточного обліку, а показники річної звітності підтверджуються результатами інвентаризації активів та зобов'язань, що забезпечує їх достовірність.

Правові основи порядку складання, подання та оприлюднення фінансової звітності закладені в статті 14 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV та в Порядку подання фінансової звітності, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419.

Термін подання фінансової звітності визначає уряд. Так, квартальну фінансову звітність (крім зведеної та консолідованої) подають підприємства адресатам не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річну — не пізніше 20 лютого наступного за звітним року. Місячний звіт про використання бюджетних асигнувань підприємства подають не пізніше 5 числа, наступного за звітним, кварталний — не пізніше 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річний — не пізніше 22 січня наступного за звітним року.

Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади подають зведену фінансову звітність про виконання кошторисів доходів і видатків розпорядниками бюджетних коштів Державному казначейству та Рахунковій палаті щокварталу не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, та щороку не пізніше 1 березня наступного за звітним року.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу, і не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважають день фактичної її передачі за належністю, а в разі надсилання її поштою — дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. В разі, коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переносять на перший після вихідного робочий день.

Форми фінансової звітності підписують керівник підприємства і головний бухгалтер, а у випадку відсутності на підприємстві бухгалтерської служби — керівник спеціалізованої організації або фахівець-бухгалтер, які за угодою виконували роботу з ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. Особи, які підписали звітність, несуть повну відповідальність за достовірність звітних даних.

Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні здійснюють відповідні органи в межах їх повноважень, передбачених законами.

Форми фінансової звітності

Фінансова звітність підприємства включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів. Для суб'єктів малого підприємництва й представництв суб'єктів господарської діяльності національними Положеннями (стандартами) встановлена скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу й звіту про фінансові результати.

Форми фінансової звітності підприємств і порядок їх заповнення встановлює Міністерство фінансів України. Методологія і форми складання фінансової звітності регулюються в Україні затвердженими Міністерством фінансів такими національними Положеннями (стандартами):

- П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності";
- П(С)БО 2 "Баланс";
- П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати";
- П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів";
- П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал".

Баланс — це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Можна виділити такі особливості складання балансу.

1. Зміст і форма балансу, а також загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 № 37. Бухгалтерський баланс складають за формою, встановленою Міністерством фінансів України.

2. У балансі порівнюють дані на початок і кінець звітного періоду.
3. Статті балансу групують за певною ознакою.
4. Не допускається взаємне погашення активів і пасивів балансу.

5. Статті балансу відображають дані бухгалтерського обліку відповідно до фактичної наявності за результатами інвентаризації.

6. Оцінку статей здійснюють відповідно до положень національних облікових стандартів.

Звіт про фінансові результати — це звіт про доходи, витрати й фінансові результати діяльності підприємства. Зміст і форма звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.

У звіті про фінансові результати зіставляють доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства, — операційної, фінансової і інвестиційної. Результатом діяльності підприємства є чистий прибуток або збиток, який відповідно збільшує або зменшує величину власного капіталу підприємства і відображається в балансі.

Звіт про рух грошових коштів складають відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31 квітня 1999 № 87. Метою складання **звіту про рух грошових коштів** є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої і неупередженої інформації про зміни, що відбулися в грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період. Надходження і відток грошових коштів розглядають у розрізі операційної, фінансової і інвестиційної діяльності. Звіт про фінансові результати показує прибутковість діяльності підприємства, але не показує надходження і вибуття грошових коштів у результаті цієї діяльності. Причина тут полягає в тому, що звіт про фінансові результати складають згідно з принципом нарахування: доходи і витрати відображають у бухгалтерському обліку й звітності на момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Звіт про власний капітал — звіт, який відображає зміни в складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Зміст і форма звіту про власний капітал, а також загальні вимоги щодо розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 "Звіт про власний капітал", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.

У міжнародній практиці поширені дві концепції капіталу:

— **фінансова** — прийнята більшістю підприємств при складанні фінансових звітів. Згідно з фінансовою концепцією капітал, такий як інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність, є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства;

— **фізична**, згідно з якою капітал, такий як виробнича потужність, розглядають як продуктивність підприємства.

Примітки до фінансової звітності — сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також

інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

У примітках розкривають:

1) облікову політику підприємства — як сукупність принципів, методів і процедур, які підприємство використовує для складання і подання фінансової звітності;

2) інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами);

3) інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Контрольні запитання

1. У чому полягають вимоги до фінансової звітності?
2. Хто несе відповідальність за складання фінансової звітності?
3. У чому полягає сутність такої якісної характеристики фінансової звітності, як "зрозумілість"?
4. У чому полягає доречність інформації?
5. У чому полягає достовірність інформації?
6. Які існують обмеження доречності й достовірності інформації?
7. Охарактеризуйте принципи фінансової звітності.
8. Які строки подання фінансової звітності?
9. У чому полягає призначення форм фінансової звітності?
10. Назвіть особливості складання балансу.
11. Охарактеризуйте звіт про фінансові результати, його складові.

Тема 22. Облік на підприємствах малого бізнесу

1. Визначення малого підприємства та його види.
2. Організація обліку у малому бізнесі.

Ключові поняття: малі підприємства, спрощена форма, первиний облік, поточний облік, узагальнюючий облік

1. Визначення малого підприємства та його види

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

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

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

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

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

2. Організація обліку у малому бізнесі

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

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

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

Як бачимо (рис. 23) обов'язковою умовою чіткої організації бухгалтерського обліку на малих підприємствах є забезпечення відображення кожної господарської операції у відповідних документах, реєстрах, формах фінансової звітності.

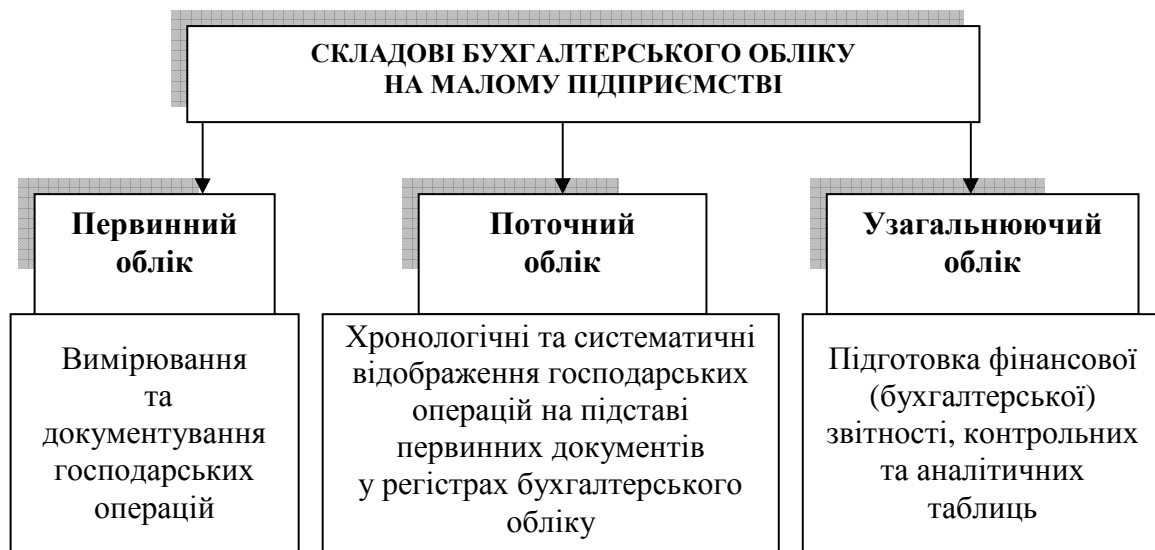


Рис. 23 – Бухгалтерський облік малого підприємства як технологічний процес

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

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

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

Контрольні запитання

1. Які підприємства належать до малих ?
2. Як розрізняють малі підприємства в залежності від видів економічної діяльності?
3. Яким вимогам має відповідати організація обліку на підприємствах малого бізнесу ?
3. Якими нормативними документами повинні керуватись малі підприємства для правильного ведення обліку?

Тема 23. «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку»

Ключові поняття: гармонізація бухгалтерського обліку, стандартизація бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти

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

Сьогодні найбільш відомими у світовій господарській практиці є три основні моделі бухгалтерського обліку (британо-американська, континентальна, південноамериканська).

Основна сутність британо-американської моделі - орієнтація обліку на інформаційні запити інвесторів і кредиторів. Особливостями моделі зазначено: всі правила (стандарти) приймаються професійними організаціями; високий професійний рівень облікових ринків, користувачів, сертифікації професійних кадрів; фінансова звітність спрямована на задоволення потреб інвесторів та кредиторів.

Основна сутність континентальної моделі - орієнтація обліку на тісний зв'язок бізнесу з банками, які в основному і задовольняють потреби фінансових компаній. Особливостями моделі зазначено: фінансовий звіт спрямований на задоволення потреб банків, облікові реєстри законодавчо регламентуються, уся облікова практика зорієнтована на задоволення потреб уряду, зокрема показників макроекономічного рівня.

Основна сутність південноамериканської моделі: орієнтація обліку на державні планові органи. Інформація по цій моделі, яка необхідна для контролю, спрямована на виконання податкової політики. Особливостями моделі зазначено: фінансовий звіт спрямований на задоволення потреб державних органів; облікові стандарти регламентуються законодавчо; методики обліку, які використовуються, – не уніфіковані; постійне коригування облікових даних відносно темпів інфляції.

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

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

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

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

Міжнародні стандарти фінансової звітності є комплексом компромісних й досить загальних варіантів ведення обліку. **Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО)** – це система принципів, методів та процедур ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Розробляє та впроваджує МСБО Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО).

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

Контрольні запитання

1. Основні підходи до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку ?
2. Що таке гармонізація та стандартизація бухгалтерського обліку?
3. Яка сутність МСБО?

Список джерел

1. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 966-ХІУ.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. / За ред. С.Ф. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. — 1272 с.
5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 25, затверджені наказами Міністерства фінансів України .
6. Бухгалтерський облік. Навч. посібник. / За заг. ред. Вериги Ю.А. – К: Центр учбової літератури, 2008. – 396 с.

7. Васюта-Беркут О.І. та ін. Теорія бухгалтерського обліку. Навч. посібник. / О.І. Васюта-Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О. Ромашевська; За заг. Ред. В.Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – К.: МАУП, 2003. – 172 с.
8. Верига Ю.А., Левченко З.М., Ватуля І.Д. Звітність підприємств. 2-ге вид., доп. і переробл. Навч. посібник. – К: Центр учбової літератури, 2008. – 776 с.
9. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / За ред. Кужельного М.В. 6-е вид. – К: А.С.К., 2003. – 266 с.
10. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. Монографія. – К. Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
11. Жадько К.С., Семенюта В.В., Олійник Л.Ш. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях. Навч. посібник. – К: Центр учбової літератури, 2008. – 112 с.
12. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: 3-е вид. Навчальний посібник. – К: Центр учбової літератури, 2008. – 608 с.
13. Лишиленко А.В. Бухгалтерский учет. Учебник. – К: Центр учебной литературы. – 2006. – 712 с.
14. Малярєвський Ю.Д., Отенко В.І, Понікаров В.Д., Серікова Т.М. Теорія бухгалтерського обліку. Навч. посібник. – Х.: Вид. ХДЕУ, 2001. – 372 с.
15. Матвіїв М.Я. Бухгалтерський облік на малих підприємствах за різними формами. Навчальний посібник. К: Центр навчальної літератури, 2004. – 352 с.
16. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
17. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): Навчальний посібник. – К: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.
18. Стельмащук А.М., Смоленюк П.С. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. - К: Центр учбової літератури, 2007. – 528 с.
19. Теория бухгалтерского учета. Учебник для студ. экон. спец. вузов I-IV уровней аккредитации. / Нар. Укр. акад.; Авторы: А.Ф. Кондратьева и др., Под общ. ред. А.Ф. Кондратьевой. – Х.: Фолио, 2002. – 271 с.
20. Чебанова Н.В. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник. – Х.: УкрДАЗТ, 2004. – 246 с.
21. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

Зміст

Стор.

Вступ.....	3
1. Тема 1. Господарський облік, його сутність і характеристика.....	4
2. Тема 2. Предмет і метод бухгалтерського обліку.....	10
3. Тема 3. Бухгалтерський баланс.....	20
4. Тема 4. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис.....	28
5. Тема 5. Документація, інвентаризація.....	39
6. Тема 6. План рахунків бухгалтерського обліку.....	47
7. Тема 7. Облікові регістри, техніка, форми та організація обліку на промислових підприємствах.....	60
8. Тема 8. Методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємстві.....	69
9. Тема 9. Оцінювання і калькуляція в системі бухгалтерського обліку.....	71
10. Тема 10. Облік основних господарських процесів.....	74
11. Тема 11. Облік основних засобів.....	86
12. Тема 12. Облік нематеріальних активів.....	92
13. Тема 13. Облік виробничих запасів.....	94
14. Тема 14. Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості.....	99
15. Тема 15. Облік фінансових інвестицій.....	108
16. Тема 16. Облік власного капіталу.....	110
17. Тема 17. Облік зобов'язань.....	113
18. Тема 18. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу.....	118
19. Тема 19. Облік витрат діяльності підприємства.....	123
20. Тема 20. Облік доходів і фінансових результатів.....	128
21. Тема 21. Фінансова звітність.....	135
22. Тема 22. Облік на підприємстві малого бізнесу.....	143
23. Тема 23. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.....	146
Список джерел.....	147

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Петрова Валентина Федорівна

Конспект лекцій з курсу “Бухгалтерський облік ” (для студентів 3 курсу заочної форми навчання освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавр, галузь знань – 0305 «Економіка та підприємництво», 0306 «Менеджмент і адміністрування» факультету післядипломної освіти і заочного навчання)

Відповідальний за випуск: *А. Є. Ачкасов*

Редактор: *З. М. Москаленко*

Комп’ютерне верстання: *К. А. Алексанян*

План 2010, поз. 191Л

Підп. до друку 02.12.2010
Друк на різнографі .
Зам. №

Формат 60x84 /16.
Ум. друк. арк. 8,8
Тираж 80 пр.

Видавець і виготовлювач:
Харківська національна академія міського господарства
вул. Революції, 12, Харків, 61002
Електронна адреса: rektorat@ksame.kharkov.ua
Свідоцтво суб’єкта видавничої справи:
ДК№4064 від 12.05.2011