

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

Н. І. Гордієнко, В. Ю. Світлична

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ
З ДИСЦИПЛІНИ**

«БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК»

**(для студентів 3 курсу денної та заочної форм навчання
за напрямом підготовки 6.030504 «Економіка підприємства»)**



**Харків
ХНАМГ
2012**

Гордієнко, Н. І. Конспект лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік» (для студентів 3 курсу денної та заочної форм навчання за напрямом підготовки 6.030504 «Економіка підприємства») / Н. І. Гордієнко, В. Ю. Світлична; Харк. нац. акад. міськ. госп.-ва. – Х.: ХНАМГ, 2012. – 126 с.

Структура конспекту побудована за вимогами кредитно-модульної системи організації навчального процесу.

Автори: Н. І. Гордієнко,
В. Ю. Світлична

Рецензент: проф., д.е.н. Т. В. Момот

Рекомендовано кафедрою обліку і аудиту,
протокол №1 від «29» серпня 2011р.

ЗМІСТ

Стор.

Вступ	4
Тема 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод	5
Тема 2. Бухгалтерський баланс	9
Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис	14
Тема 4. Оцінювання та калькуляція	24
Тема 5. Документація й інвентаризація, техніка та форми бухгалтерського обліку	27
Тема 6. Облік необоротних активів	34
Тема 7. Облік запасів	45
Тема 8. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості	52
Тема 9. Облік фінансових інвестицій	62
Тема 10. Облік власного капіталу	65
Тема 11. Облік зобов'язань	71
Тема 12. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу ...	79
Тема 13. Облік витрат діяльності підприємства.....	87
Тема 14. Облік доходів і фінансових результатів	95
Тема 15. Фінансова звітність	101
Список джерел	109
Додаток 1. Перелік Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку	113
Додаток 2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	114
Додаток 3. Перелік типових форм, які використовують для первинної документації господарських явищ і процесів на підприємствах України	125

ВСТУП

Бухгалтерський облік відіграє важливу роль в управлінні діяльністю підприємств, організацій та установ. Інформаційна система, що формується за допомогою бухгалтерського обліку, забезпечує користувачів оперативними даними, необхідними для аналізу та оцінки свого фінансового стану, а також є основою функцій планування і контролю їх діяльності. Мета ведення обліку полягає у забезпеченні повсякденного контролю за правильним і цільовим використанням коштів, матеріальних та трудових ресурсів, їх збереженням, а також сприянні поліпшення фінансово-економічної діяльності підприємств.

Серед численних методичних прийомів, процедур визначення фінансово-економічних результатів діяльності підприємств якісним чином виділяються саме облікові процедури. Останні дають можливість отримати різноманітні показники господарської діяльності, випуску продукції, фінансових результатів. Отже, вивчення студентами принципів бухгалтерського обліку, методики обліку основних господарських операцій та порядку заповнення облікових реєстрів та форм фінансової звітності є актуальним. Ще в ранніх роботах Луки Пачолі було зазначено: «... хто в справах своїх не може бути хорошим бухгалтером, той буде блукати сліпим в п'їтмі, навмання і не минути йому великих збитків».

Удосконалення побудови бухгалтерського обліку є одним з важливих напрямів запровадження економічних відносин ринкового типу в нашій державі. Головною метою досягнення чіткої налагодженості бухгалтерського обліку є максимальне наближення його до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Структура конспекту лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік» відповідає змісту програми цього курсу і ґрунтується на викладенні основних теоретичних та практичних аспектів сучасного бухгалтерського обліку.

ТЕМА 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО ПРЕДМЕТ І МЕТОД

1. Характеристика бухгалтерського обліку.
2. Предмет і метод бухгалтерського обліку, його принципи й об'єкти.

Характеристика бухгалтерського обліку

Функціонування будь-якої ланки ринкової економіки потребує, щоб її учасники, приймаючи рішення, мали достовірну та об'єктивну інформацію про майно, фінансове становище, результати роботи (прибутки, доходи чи збитки), а також про процеси їх формування як на власному підприємстві, так і в партнерів. Таку інформацію надає тільки система бухгалтерська обліку.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» **бухгалтерський облік** – це процес виявлення, виміру, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання й передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Фінансова, податкова, статистична й інші види звітності базуються на даних бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який веде підприємство.

Облік, який виник у процесі матеріального виробництва на певному ступені культурного розвитку суспільства, отримав назву «господарський».

Господарський облік – це процес, який охоплює спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксацію (реєстрацію) господарських фактів, що є або дійсними явищами (будівля, трактор, хліб), або дійсними процесами господарювання (купівля, виготовлення продукту, виконання роботи, надання послуги).

Для відображення різнобічної діяльності підприємств із метою одержання інформації, необхідної для управління й контролю, використовують три види господарського обліку: *оперативний, бухгалтерський і статистичний*.

Бухгалтерський облік прийнято методологічно й організаційно поділяти на фінансовий та управлінський:

- **фінансовий облік** – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства в цілому та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавства і стандартів обліку;
- **управлінський облік (внутрішньогосподарський облік)** – це сукупність методів і процедур, які забезпечують підготовку та надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством.

Правові основи регулювання, організації й ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначені *Законом України від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»*. Чинність Закону поширюється на всіх юридичних і фізичних осіб, незалежно від їхніх організаційно-правових форм власності.

Державну політику в сфері бухгалтерського обліку й фінансової звітності в Україні реалізують МФУ, НБУ, Державне казначейство України. Найбільші повноваження у процесі державного регулювання бухгалтерського обліку належить МФУ, який затверджує П(С)БО та інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності. Станом на січень 2011 р. в Україні діє 33 П(С)БО (*див. Додаток 1*).

Крім того, у нашій державі з метою забезпечення наукового обґрунтування й гармонізації національної системи бухгалтерського обліку згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку діють: Методологічна рада при МФУ й Федерація професійних бухгалтерів й аудиторів України (ФПБАУ).

Предмет і метод бухгалтерського обліку, його принципи й об'єкти

Предметом бухгалтерського обліку є ресурси (майно) суб'єктів господарювання, їх рух у процесі діяльності (виробництва, обміну, розподілення та спо-

живання суспільного продукту) та правові відносини (тобто зобов'язання), що виникають при цьому між суб'єктами господарювання стосовно майна.

Об'єктом бухгалтерського обліку є господарські засоби, які групуються за двома ознаками (рис. 1).



Рис. 1 – Господарські засоби підприємства (об'єкти обліку)

Прийнято також виділяти й такий *окремий об'єкт обліку* як **вид діяльності**. Розрізняють звичайну й надзвичайну діяльність (рис. 2).

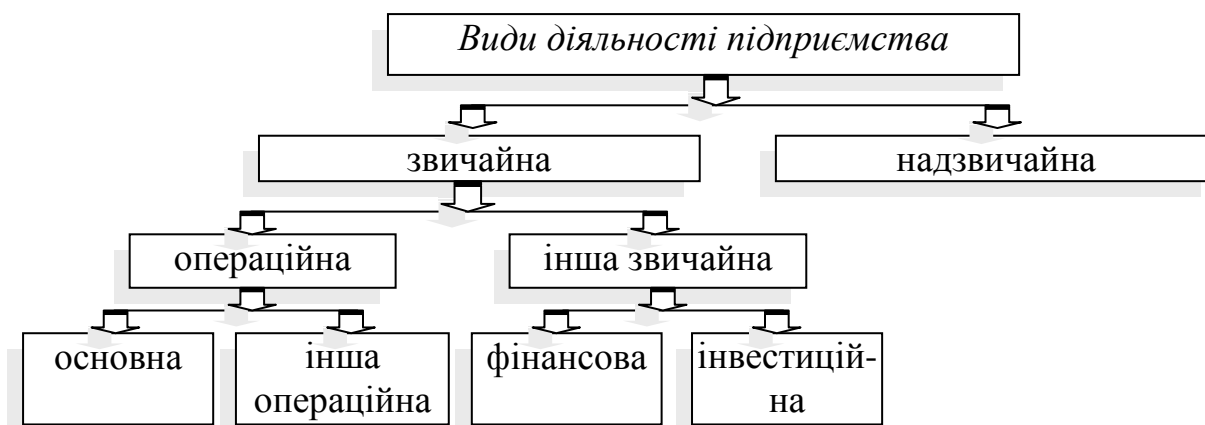


Рис. 2 – Види діяльності підприємства

Сукупність способів і прийомів, за допомогою яких господарська діяльність відображається в обліку, називається **методом бухгалтерського обліку**. Елементами методу бухгалтерського обліку виступають (табл. 1).

Таблиця 1 – Перелік елементів методу бухгалтерського обліку

Найменування елемента методу	Призначення
1. <i>Документація, інвентаризація</i>	Систематичне та хронологічне спостереження
2. <i>Баланс і звітність</i>	Узагальнення інформації й забезпечення нею потреб апарату управління
3. <i>Система рахунків, подвійний запис</i>	Реєстрація та класифікація даних обліку з метою їх систематизації в регістрах обліку
4. <i>Оцінка, калькулювання</i>	Вимір економічних процесів і господарських засобів

Розглянуті елементи методу бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язані між собою й перебувають у взаємозалежності. Елементи методу не виступають самостійно, ізольовано від інших, а навпаки, органічно пов'язані між собою, перебувають у безперервній взаємодії й представляють метод бухгалтерського обліку тільки у своїй єдності.

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. У чому полягає сутність, актуальність та роль бухгалтерського обліку. Назвати завдання ведення бухгалтерського обліку.
2. Навести визначення господарської операції. Окреслити зміст оперативного, статистичного та бухгалтерського обліку як складових елементів господарського обліку підприємств.
3. Дати визначення поняття «фінансовий облік», «управлінський облік» та «податковий облік».
4. Обґрунтувати правові основи регулювання, організації й ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Назвати фактори, що впливають на організацію бухгалтерського обліку на підприємстві.
5. Визначити, що є предметом та об'єктом бухгалтерського обліку. Назвати принципи бухгалтерського обліку.
6. Навести групи класифікації господарських засобів підприємства. Охарактеризувати поділ господарських засобів за складом і розміщенням.
7. Охарактеризувати порядок групування джерел формування господарських засобів.
8. Розкрити сутність елементів методу бухгалтерського обліку, пояснити їх взаємозв'язок.

При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:

основні: 3-4; 7; 21; 31-32; 38; 41; 44-45; додаткові: 1; 9.

ТЕМА 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

1. Форма, структура й будова балансу.
2. Зміни в балансі, обумовлені господарськими операціями.

Форма, структура й будова балансу

Баланс підприємства (форма № 1) – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання й власний капітал у грошовому виразі.

Для окремого відображення господарських засобів і джерел їх формування баланс будується у вигляді *двосторонньої таблиці*, ліва частина якої носить назву *актив*, а права – *пасив*. **Актив балансу** відображає склад, розміщення й використання господарських засобів, згрупованих у якісно однорідні групи. **Пасив балансу** відображає джерела формування й цільове використання засобів підприємства, згрупованих у якісно однорідні групи.

Економічно однорідний вид майна в активі або його джерела в пасиві називається **статтею балансу**. А **розділом балансу** прийнято вважати укрупнене групування його статей. Форма балансу складається із чотирьох розділів активу й п'яти розділів пасиву (рис. 3).

<i>Актив</i>	Сума	<i>Пасив</i>	Сума
I. Необоротні активи		I. Власний капітал	
II. Оборотні активи		II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів	
III. Витрати майбутніх періодів		III. Довгострокові зобов'язання	
IV. Необоротні активи та групи вибуття		IV. Поточні зобов'язання	
		V. Доходи майбутніх періодів	
Валюта балансу		Валюта балансу	

Рис. 3 – Схематична будова балансу підприємства

У балансі загальні підсумки активу й пасиву (*валюта*) завжди рівні між собою. Це обов'язкова умова його складання. Кожний вид господарських засобів, розміщених в активі, має відповідне джерело їх утворення, відображене у пасиві.

Зміст й форма балансу, а також загальні вимоги до визначення його статей регламентуються П(С)БО № 2 «Баланс» і П(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

У I розділі активу відображаються **необоротні активи** – тобто всі активи, що не є оборотними (до них відносяться нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції й т.ін.).

II розділ активу призначений для відображення **оборотних активів** – тобто коштів і їх еквівалентів, не обмежених у використанні, а також інших активів, призначених для реалізації або споживання протягом операційного циклу або 12 місяців з дати балансу. Оборотними активами прийнято вважати: виробничі запаси, поточні біологічні активи, незавершене виробництво, готову продукцію, товари, дебіторську заборгованість, кошти та їх еквіваленти.

Під **операційним циклом** розуміють проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності й одержанням коштів від реалізації виробленої з них продукції (товарів, послуг).

У III розділі активу відображаються **витрати майбутніх періодів** – тобто витрати, здійснені у звітному періоді, але віднесені на витрати майбутніх звітних періодів. Такими є витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості, сплачені авансом орендні платежі, витрати на підписку періодичних видань, газет, журналів.

IV розділ активу «**Необоротні активи й групи вибуття**» присвячений активам, які підприємство планує реалізувати шляхом продажу. Під **групою вибуття** розуміють сукупність активів, що плануються до продажу або відчуження іншим способом однією операцією, і зобов'язання, прямо пов'язані з такими активами, які будуть передані (погашені) у результаті такої операції. *Основна відмінність групи вибуття від необоротних активів, утримуваних для продажу, – у групу вибуття можуть входити як активи, так і відповідні їм зобов'язання.*

Економічна вигода – потенційна можливість одержання підприємством коштів від використання активів.

Розділ I пасиву балансу відображає власний капітал підприємства. **Власний капітал** – це частина в активах підприємства, яке залишається після вирахування його зобов'язань. Це визначення впливає з формули балансового рівняння:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання} \quad (1)$$

При цьому під **зобов'язаннями** розуміють – заборгованість підприємства, яка виникла в результаті минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

У складі *II розділу пасиву «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»* знаходять своє відображення *забезпечення зобов'язань*. Їх зміст полягає у наступному. У господарській діяльності підприємства можуть виникати *умовні зобов'язання у зв'язку з подіями або операціями, які вже відбулися, але щодо яких сума й час майбутніх платежів ще не визначені*.

III розділ пасиву надає інформацію про **довгострокові зобов'язання** – тобто зобов'язання, строк погашення яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше року) з дати складання балансу. Складається цей розділ зі *статей*: довгострокові кредити банків; інші довгострокові фінансові зобов'язання; *відстрочені податкові зобов'язання* (тобто сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах у результаті тимчасової різниці між обліковою й податковою базами оцінки).

У *IV розділі пасиву «Поточні зобов'язання»* відображаються такі статті, як: короткострокові кредити банків; кредиторська заборгованість за товари (роботи, послуги); поточні зобов'язання за розрахунками (за отриманими авансами, з бюджетом і т.д.).

V розділ пасиву «Доходи майбутніх періодів» включає доходи, отримані протягом звітного або попереднього періодів, але відносяться до наступних звітних періодів. Наприклад, отримана орендна плата за рік відноситься спочатку до доходів майбутніх періодів і списується в міру надання послуг щомісячно.

Статті активу балансу групуються в розділи за їх спроможністю перетворюватися на грошові кошти (тобто за ліквідністю). Статті пасиву балансу групуються за ознакою часу, необхідного для повернення боргів.

Т.ч. *бухгалтерський баланс*, як один з основних елементів методу бухгалтерського обліку й найважливіша форма фінансової звітності, *відображає вартість майна підприємства в цілому за активом й обсяги вкладеного в це майно власного й залученого капіталу за пасивом*.

Зміни в балансі, обумовлені господарськими операціями

У процесі діяльності підприємства засоби й джерела їх формування постійно збільшуються або зменшуються, внаслідок чого змінюються й окремі статті балансу. Для з'ясування характеру цих змін складемо баланс (табл. 2) з невеликою кількістю статей і розглянемо кілька господарських операцій.

Таблиця 2 – Початковий баланс

Актив	Сума, тис. грн.	Пасив	Сума, тис. грн.
Основні засоби	690,0	Статутний капітал	810,0
Матеріали (+ 50,0)	150,0	Прибуток	50,0
Незавершене виробництво	24,0	Цільове фінансування	20,0
Кошти в касі	1,0	Кредити банків	30,0
Кошти на рахунках в банках	85,0	Кредиторська заборгованість постачальникам (+ 50,0)	40,0
Разом	950,0	Разом	950,0

Приклад. Протягом місяця на підприємстві були здійснені наступні господарські операції: оприбутковано на склад підприємства матеріали, придбані у постачальників, на суму 50 тис. грн.

Ця операція обумовила:

- збільшення запасів матеріалів на складі підприємства на 50,0 тис. грн. Відповідно залишок за статтею «Матеріали» буде становити тепер 200,0 тис. грн. (150,0 + 50,0);
- одночасне збільшення заборгованості постачальникам за отримані матеріали на цю ж суму. Залишок за статтею «Постачальники» зросте до 90,0 тис. грн. (40,0 + 50,0).

На цьому прикладі зрозуміло, що кожна господарська операція вносить зміни не менше ніж у дві статті балансу. Останнє обумовлене особливостями кругообігу коштів, у процесі якого відбуваються зміни або в складі засобів господарювання, або в складі їх джерел, або одночасно й у складі засобів і в складі джерел їх формування.

Взагалі прийнято виділяти *чотири типи господарських операцій*, виходячи зі ступеня їх впливу на зміну активу й пасиву балансу (рис. 4).

Таким чином, по-перше, кожна операція змінює не менше ніж дві статті балансу; по-друге, при будь-якому типі операцій рівність загального підсумку активу та пасиву не порушується.

4 типи господарських операцій за ступенем їх впливу на зміну активу та пасиву балансу

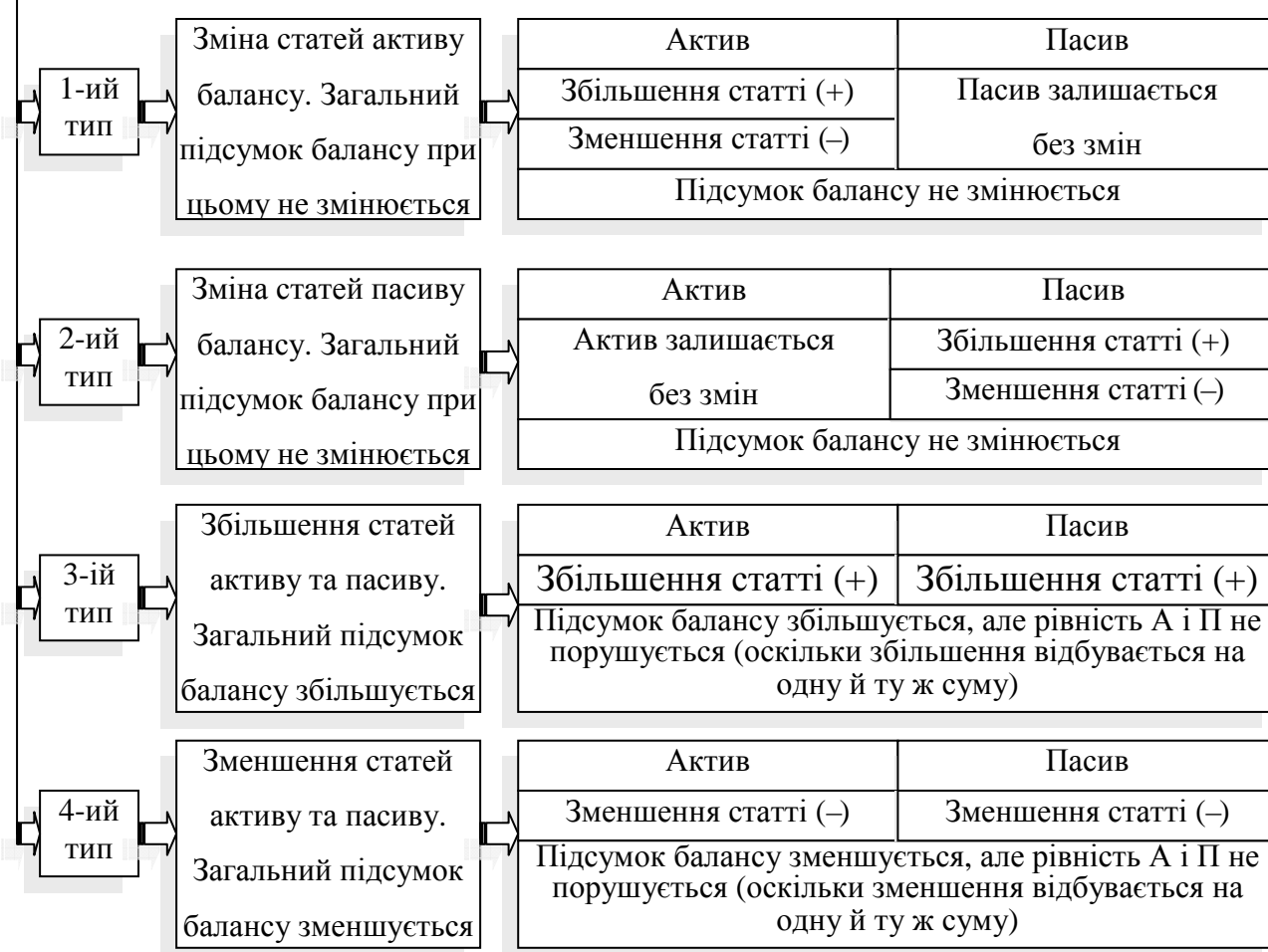


Рис. 4 – Типи господарських операцій, що обумовлюють зміни в балансі

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Назвати нормативні акти, що регламентують зміст й форму будови балансу, а також загальні вимоги до визначення його статей.
2. Сформулювати поняття «баланс», «актив», «пасив», «стаття», «розділ».
3. У чому полягає схематична будова балансу підприємства. Пояснити рівність активу та пасиву балансу як обов'язкову умову його складання.
4. Визначити основні бухгалтерські категорії: «необоротні активи», «витрати майбутніх періодів», «групи вибуття», «власний капітал», «забезпечення майбутніх витрат і платежів», «довгострокові зобов'язання», «поточні зобов'язання», «доходи майбутніх періодів».
5. Навести принципові відмінності між необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.
6. Назвати основні типові зміни в балансі, обумовлених господарськими операціями.

При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:

основні: 3-4; 7-8; 21-22; 31; 38; 41-42; 45; додаткові: 2; 6; 8.

ТЕМА 3. РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

1. Поняття бухгалтерського рахунку, його призначення та будова. Класифікація рахунків.
2. Сутність подвійного запису. Кореспонденція рахунків, бухгалтерські записи (проведення). План рахунків бухгалтерського обліку.

Поняття бухгалтерського рахунку, його призначення та будова. Класифікація рахунків

Для оперативного управління господарською діяльністю, для контролю над змінами майна й джерел його утворення в обліку застосовується *система рахунків*. **Рахунок** – це спосіб групування й поточного обліку наявності й руху однорідних господарських коштів, джерел їх формування та господарських процесів. Для кожного об'єкта обліку відкривається окремі рахунки. Так, *господарські засоби* обліковуються на рахунках: «Основні засоби», «Матеріали», «Паливо», «Каса». *Джерела господарських засобів* обліковуються на рахунках: «Статутний капітал», «Короткострокові кредити банку». Для обліку *господарських процесів* призначені рахунки: «Виробництво», «Доходи від реалізації» і т.ін.

Результат кожної зміни внаслідок господарської операції відображається на рахунку. Рахунки бухгалтерського обліку мають вигляд двосторонньої таблиці (рис. 5), ліву сторону якої позначають терміном «дебет», а праву – «кредит» (термін «дебет» походить від лат. *debet*, що означає «бути винним», а кредит – від лат. *credit*, тобто «вірити»). Назву рахунку пишуть посередині над таблицею.

Рахунок (назва рахунку)	
Дебет	Кредит

Рис. 5 – Схематичний вид рахунку бухгалтерського обліку

На кожному рахунку насамперед записують початковий стан засобів або їх джерел, який називається початковим залишком (початковим *сальдо*). Після цього на рахунках відображають господарські операції, тобто зміни засобів або їх джерел. Маючи інформацію про початковий залишок об'єкта, що обліковується, і зміни протягом звітного періоду, визначають його залишок на кінець звітного періоду.

Усі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на активні й пасивні. **Активні рахунки** призначені для обліку наявності й змін господарських засобів. **Пасивні** – для обліку наявності й змін джерел засобів.

На *активних рахунках* за дебетом відображають залишок господарських засобів на початок місяця й збільшення їх, а за кредитом – зменшення засобів (рис. 6).

<i>Активний рахунок</i>	
Дебет	Кредит
<i>Сальдо</i> – залишок засобів на початок місяця	<i>Оборот</i> – зменшення засобів (–)
<i>Оборот</i> – збільшення засобів (+)	
<i>Сальдо</i> – дебетове	

Рис. 6 – Схема активного рахунку

Для визначення залишку на кінець звітної періоду за *активним рахунком* до суми початкового дебетового залишку додають суму дебетового обороту (збільшення засобів) і від отриманої суми віднімають суму кредитового обороту (зменшення засобів) (рис. 7).

Сальдо на кінець місяця	=	Сальдо на початок за Дт	+	Оборот за дебетом	–	Оборот за кредитом
-------------------------	---	-------------------------	---	-------------------	---	--------------------

Рис.7 – Порядок визначення кінцевого сальдо за активним рахунком

В активних рахунках кінцевий залишок, як і початковий, може бути тільки дебетовим. Він показує наявність відповідного виду засобів на звітну дату.

Будова пасивного рахунку є дзеркальним відображенням активного рахунку.

Тобто за кредитом відображають залишок джерел господарських засобів на початок звітної періоду й збільшення їх, а за дебетом – зменшення джерел засобів (рис. 8).

<i>Пасивний рахунок</i>	
Дебет	Кредит
<i>Оборот</i> – зменшення джерел засобів (–)	<i>Сальдо</i> – залишок джерел засобів
	<i>Оборот</i> – збільшення джерел засобів (+)
	<i>Сальдо</i> – кредитове

Рис. 8 – Схема пасивного рахунку

Для визначення залишку на кінець звітної періоду за пасивним рахунком до суми початкового кредитового залишку додають суму кредитового обороту (збільшення) і від отриманої суми віднімають суму дебетового обороту (зменшення) (рис. 9).

$$\boxed{\text{Сальдо на кінець місяця}} = \boxed{\text{Сальдо на початок за Кт}} + \boxed{\text{Оборот за кредитом}} - \boxed{\text{Оборот за дебетом}}$$

Рис. 9 – Порядок визначення кінцевого сальдо за пасивним рахунком

На пасивному рахунку кінцевий залишок, як і початковий, може бути тільки кредитовим. Він показує наявність відповідного виду джерел утворення засобів на звітну дату.

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку, тобто групування їх за певними ознаками, допомагає процесу вивчення системи рахунків та застосуванню її на практиці.

Усі рахунки класифікують:

I. *За економічним змістом* (рахунки господарських засобів, рахунки господарських процесів, рахунки джерел формування засобів, рахунки обліку операцій, які не відображені в балансі (позабалансові рахунки)). Ця класифікація дає можливість установити, які рахунки слід застосовувати для обліку певного об'єкта, тобто дозволяє визначити систему рахунків, які необхідно використовувати на підприємствах тієї чи іншої галузі. Вона будується відповідно до класифікації об'єктів бухгалтерського обліку.

II. *За об'єктами відображення* (активні, пасивні, активно-пасивні).

III. *За рівнем узагальнення даних про господарську діяльність* (синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки).

IV. *За структурою і призначенням* (основні, регулюючі, операційні, фінансово-результативні та позабалансові). Таке групування дозволяє визначити порядок обліку господарських операцій на рахунках, забезпечує можливість більш раціонального уявлення про показники діяльності підприємства.

Основні рахунки у бухгалтерському обліку застосовують перш за все для контролю за наявністю господарських засобів та джерел їх утворення, а також за їх змінами. Об'єкти, які обліковуються на цих рахунках, є основою господарської діяльності, дають повне уявлення про майновий стан підприємства, тому вони і

називаються основними. *До основних рахунків відносяться:* інвентарні, рахунки капіталу, рахунки розрахунків.

Інвентарні рахунки застосовують для обліку наявності та руху матеріальних цінностей і коштів. Головне їх призначення – контроль за наявністю господарських засобів підприємства. Рахунки цієї групи умовно поділяють на *матеріальні* та *рахунки коштів*. *Матеріальні* рахунки призначені для обліку наявності та руху основних засобів, товарно-матеріальних цінностей і контролю за їх збереженням. По відношенню до балансу вони є активними (рахунки 10, 11, 20, 22, 26, 28). *Рахунки коштів* призначені для обліку грошових коштів. Вони також є активними (рахунки 30, 31, 33). *Рахунки капіталу* використовуються для обліку джерел утворення власних засобів. Вони є пасивними (рахунки 40, 41, 42, 43). *Рахунки розрахунків* призначені для відображення дебіторської та кредиторської заборгованості. Рахунки, на яких обліковується дебіторська заборгованість, є активними (рахунки 36, 37). Рахунки, на яких обліковується кредиторська заборгованість, є пасивними (рахунки 66, 50, 55, 51, 52, 53, 54, 68).

Окремі рахунки цієї групи є активно-пасивними (рахунки 327, 64, 65, 377), на них одночасно обліковується дебіторська і кредиторська заборгованість. Ці рахунки можуть мати два залишки за дебетом (дебіторська заборгованість) і за кредитом (кредиторська заборгованість).

Регулюючі рахунки призначені для уточнення оцінки господарських засобів і визначення реального розміру джерел утворення засобів. Ці рахунки поділяються на: контрарні, доповнюючі, контрарно-доповнюючі.

Контрарні регулюючі рахунки призначаються для зменшення оцінки засобів і джерел їх утворення. За будовою ці рахунки протилежні до рахунків, які вони зменшують. Так, якщо зменшується оцінка засобів, то самі вони є контрактивними, пасивними (рахунки 131, 132, 133), якщо зменшується величина джерел утворення засобів, то контрарні рахунки відносяться до контрпасивних і є активними. *Доповнюючі* регулюючі рахунки збільшують оцінку засобів або джерел їх утворення. За будовою вони такі ж, як і рахунки, які вони доповнюють і використовуються в аналітичному обліку.

Операційні рахунки призначені для відображення в обліку окремих господарських операцій і процесів, а саме для обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства. Вони поділяються на: розподільчі, калькуляційні, порівняльні, транзитні.

Розподільчі рахунки, в свою чергу, поділяються на збірно-розподільчі та бюджетно-розподільчі. *Збірно-розподільчі* призначені для збору і розподілу витрат між об'єктами в одному звітному періоді. Ці рахунки є активними і закриваються наприкінці звітнього періоду і, таким чином, вони не мають сальдо (рахунки 91, 92, 93, 94, 70, 71). *Бюджетно-розподільчі* рахунки призначені для відображення витрат і їх розподілу між окремими звітними періодами. Це активні рахунки (рахунок 39) і пасивні (рахунки 47, 69).

Калькуляційні рахунки призначаються для обліку витрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг. За будовою вони є активними (рахунки 23, 24, 25, 90). *Порівняльні рахунки* призначені для відображення окремих господарських операцій і процесів та результатів за ними. Ці рахунки є активно-пасивними. Результат від певної операції чи процесу визначається шляхом порівняння записів за звітний період за дебетом і кредитом цих рахунків. І на суму цього результату цей рахунок закривається (рахунок 79 «Фінансові результати»). *Транзитні рахунки* використовуються тоді, коли є необхідність акумулювати певні однорідні активи з метою їх подальшого розподілення для забезпечення контролю й управління цими активами.

До цих рахунків відносяться рахунки восьмого класу, на яких відображуються елементи витрат (рахунки 80, 81, 82, 83, 84, 85). За цими рахунками немає початкового і кінцевого сальдо, тому вони в кінці звітнього періоду закриваються.

Фінансово-результативні рахунки використовуються для відображення фінансових результатів діяльності підприємства за певний період (рахунок 44). Ці рахунки активно-пасивні, оскільки результат може бути позитивним (прибуток) і негативним (збиток).

Усі ці групи рахунків (основні, регулюючі, операційні та фінансово-результативні) обліковують балансові об'єкти і мають назву *балансові рахунки*.

Основне призначення *позабалансових рахунків* – враховувати активи, які не належать певному підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні або на зберіганні. До них належать: орендовані основні засоби, бланки суворої звітності, умовні права й зобов'язання (застава, гарантії), списана на збитки заборгованість неплатоспроможних дебіторів (з метою відстеження можливості її відшкодування винними особами протягом трьох років), сировина, прийнята в переробку і т.ін.

Відмінні риси позабалансових рахунків:

- вони не кореспондують ні між собою, ні з балансовими рахунками;
- правило подвійному запису на них не поширюється;
- господарські операції на них відображаються одинарним записом: тільки за дебетом або тільки за кредитом відповідного рахунку (наприклад, при прийнятті основних засобів в оренду орендар робить запис тільки за дебетом позабалансового рахунку «Орендовані необоротні активи», а при поверненні їх орендодавцеві – тільки за кредитом цього рахунку).

Сутність подвійного запису. Кореспонденція рахунків, бухгалтерські записи (проведення). План рахунків бухгалтерського обліку

У системі рахунків господарські операції *відображаються способом подвійного запису*, згідно з яким суму господарської операції записують у певному порядку двічі: за дебетом одного рахунку та кредитом – іншого. Подвійний запис зумовлений тим, що господарські операції завжди викликають збільшення або зменшення певних видів засобів або джерел їх формування. Наприклад, операція придбання виробничих запасів призводить, з одного боку, до збільшення їх кількості, а з іншого, – до зменшення коштів на рахунках підприємства у зв'язку зі сплатою їх постачальникові за придбані запаси. Тому операцію із придбання запасів записують на двох рахунках: на одному з них відображають надходження матеріальних цінностей, а на другому – витрату коштів. Такий спосіб запису господарських операцій у системі рахунків розкриває їх економічний зміст і забезпечує контроль за використанням ресурсів.

Приклад 1. *Отримано в касу з поточного рахунку в банку кошти в сумі 50 тис. грн.*

Ця операція визначає взаємозв'язок двох рахунків «Каса» і «Поточний рахунок». Обидва рахунки – активні. Оскільки на активних рахунках збільшення господарських коштів відображається за дебетом, то операція повинна бути записана за дебетом рахунку «Каса». На поточному рахунку в банку кошти, відповідно, зменшилися на цю ж суму (50 тис. грн.). Зменшення коштів на активних рахунках відображається за кредитом. Отже, також цю операцію треба одночасно відобразити й за кредитом рахунку «Поточний рахунок». Схематичне відображення на рахунках цієї операції буде мати такий вигляд:

<i>рах. «Каса»</i>		<i>рах. «Поточний рахунок»</i>	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 50 000 (+)			1) 50 000 (-)

Як видно з наведеного прикладу, зроблений запис на рахунках відображає дві події, які виникли внаслідок здійсненої господарської операції: збільшення коштів у касі підприємства й одночасне зменшення їх на цю же суму на поточному рахунку.

Крім того, перш ніж відобразити господарську операцію на відповідних рахунках подвійним записом, складають **бухгалтерське проведення**, під яким розуміють значення рахунку, який дебетується, і рахунку, який кредитується, а також суму цієї операції.

Бухгалтерське проведення (для наведеного прикладу) буде наступним:

Дт рах. «Каса»	50 000 грн.
Кт рах. «Поточний рахунок»	

Зв'язок рахунків, який виникає в результаті відображення на них господарських операцій подвійним записом, називається **кореспонденцією рахунків**, а самі рахунки – **кореспондуючими** (у наведеному прикладі такими рахунками є рахунки «Каса» і «Поточний рахунок»). Залежно від кількості кореспондуючих рахунків розрізняють *прості* (кореспондують тільки два рахунки) і *складні бухгалтерські проведення* (кореспондують більше двох рахунків).

Приклад 2. Витрачене у виробництво на виготовлення продукції: сировини й матеріалів – 60 тис. грн., палива – 10 тис. грн. (разом – 70 тис. грн.).

Ця операція обумовила зменшення названих елементів виробничих запасів, таким чином, активні рахунки, на яких вони обліковуються («Матеріали» і «Паливо»), потрібно кредитувати на відповідні суми. З іншого боку, витрати виробництва на загальну суму здійснених витрат матеріальних цінностей збільшилися. Тому активний рахунок «Виробництво» треба дебетувати на суму 70 тис. грн.

Бухгалтерське проведення за операцією буде наступним:

Дт рах. «Виробництво»	70 000 грн.
Кт рах. «Матеріали»	60 000 грн.
Кт рах. «Паливо»	10 000 грн.

У системі рахунків цей запис можна відобразити наступним чином:

рах. «Матеріали»		рах. «Виробництво»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	1) 60 000 (-)	3) 70 000 (+)	

рах. «Паливо»	
Дебет	Кредит
	2) 10 000 (-)

Групування господарських засобів, їх джерел і господарських процесів здійснюється на рахунках з більшим або меншим ступенем деталізації. Зокрема, рахунки, на яких відображаються узагальнені (синтетичні) дані про господарські засоби, джерела їх формування й процеси, називаються **синтетичні** (від лат. *synthesis* – об'єднання в єдине ціле окремих частин, елементів). Наприклад, на рах. «Основні засоби» відображається наявність і рух усіх основних засобів підприємства (будинків, споруд, устаткування й т.ін.), на таких рахунках облік ведеться в цілому по виду засобів у вартісному вираженні, що дає узагальнені дані по економічно однорідних групах засобів. Інформація, накопичена на синтетичних рахунках, використовується при складанні фінансової звітності, а облік, здійснюваний за допомогою синтетичних рахунків, називається *синтетичним обліком*.

Крім цього, для оперативного управління підприємством і контролю за раціональним використанням ресурсів недостатньо тільки узагальненої інформації, необхідна детальна інформація про наявність і зміну кожного виду засобів, їх джерел і процесів. Так, наприклад, в обліку розрахунків по оплаті праці, крім узагальненої інформації, необхідні відомості про розрахунки з кожним окремим працівником і т. ін. Цю інформацію одержують за допомогою аналітичних рахунків (від лат. *analysis* – розкладання цілого на складові частини, елементи). **Аналітичні рахунки** призначені для оперативного управління господарською діяльністю, для контролю за рухом і станом конкретних об'єктів обліку. Облік, здійснюваний за допомогою аналітичних рахунків, називається *аналітичним обліком*. Облік на аналітичних рахунках проводиться у вартісних і натуральних показниках.

Інформація з аналітичних рахунків щомісяця групується в оборотних відомостях, звідки й переноситься на рахунки синтетичного обліку.

З метою узагальнення результатів господарської діяльності бухгалтерські рахунки систематизуються й групуються в *План рахунків бухгалтерського обліку*

активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій (див. Додаток 2). Згідно із цим документом в Україні діють 10 класів рахунків (табл. 3).

Таблиця 3 – Структура Плану рахунків

№ класу	Назва класу
1	2
1	Необоротні активи
2	Запаси
3	Засоби й інші активи
4	Власний капітал і забезпечення зобов'язань
5	Довгострокові зобов'язання
6	Поточні зобов'язання
7	Доходи та результати діяльності
8	Витрати по елементах
9	Витрати діяльності
0	Забалансові рахунки

Структура Плану рахунків зорієнтована для потреб складання фінансової звітності. А саме, залишки рахунків: 1-3 класів – відображаються в активі балансу; 4-6 класів – відображаються в пасиві балансу; 7-9 – використовуються при складанні Звіту про фінансові результати; позабалансових – розкриваються в примітках до фінансової звітності.

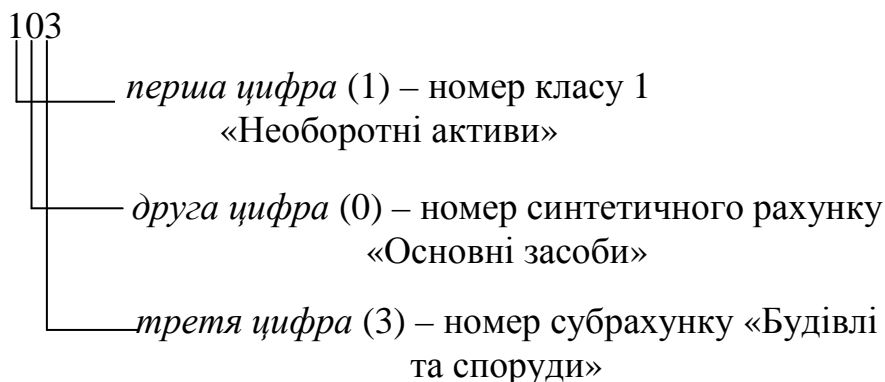
Більш детально цей взаємозв'язок відображає табл. 4.

Таблиця 4 – Узгодженість плану рахунків зі структурою фінансових звітів

План рахунків		Фінансовий звіт
Клас	Назва класу	Баланс
1	Необоротні активи	Розділ 1 активу
2	Запаси	Розділ 2 активу
3	Кошти, розрахунки та інші активи	Розділи 2 і 3 активу
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	Розділи 1 і 2 пасиву
5	Довгострокові зобов'язання	Розділ 3 пасиву
6	Поточні зобов'язання	Розділи 4 і 5 пасиву
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати
8	Витрати за елементами	Звіт про фінансові результати
9	Витрати діяльності	Звіт про фінансові результати
0	Позабалансові рахунки	Примітки

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

При побудові номерів (*кодів*) рахунків у Плані рахунків передбачено, що для синтетичних рахунків відкриваються **субрахунки** (*рахунки другого порядку*), які визначають напрямки подальшої деталізації обліку й показують, у якому розрізі необхідно групувати рахунки аналітичного обліку в межах того або іншого синтетичного рахунку. Номера (коди) синтетичних рахунків – двозначні, а субрахункам привласнені порядкові номери (коди) у межах відповідного синтетичного рахунку. Наприклад, код 103 означає:



Субрахунки третього й більш порядків підприємство вводить самостійно. Тобто кожне підприємство може відкривати необхідну кількість аналітичних рахунків, зберігаючи при цьому перші три цифри кодів згідно з Планом рахунків.

Отже, План рахунків бухгалтерського обліку є систематизованим переліком рахунків, який забезпечує єдність накопичення та групування облікової інформації для складання звітності всіма зовнішніми та внутрішніми користувачами та її зрозумілості.

Питання для самоперевірки та контролю засвоєння знань:

1. У чому полягає призначення рахунків бухгалтерського обліку. Чому бухгалтерські рахунки мають вигляд двосторонньої таблиці.
2. Чим зумовлений факт, що сторони рахунку носять назву «дебет» та «кредит».
3. Яким чином порядок визначення кінцевого сальдо за активним рахунком відрізняється від порядку визначення кінцевого сальдо за пасивним рахунком.
4. Розкрити зміст груп рахунків бухгалтерського обліку відповідно до різних ознак їх класифікації.
5. Назвати відмінні риси позабалансових рахунків.
6. Обґрунтувати необхідність використання способу подвійного запису під час відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.
7. Визначити основні моменти будови Плану рахунків бухгалтерського обліку.

При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела: основні: 3; 7-8; 24-25; 32; 38; 41-42; 44; додаткові: 1-3; 8; 10; 13.

ТЕМА 4. ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ

1. Теоретико-організаційні засади вартісної оцінки. Оцінка об'єктів обліку.
2. Калькулювання як прийом вартісного вимірювання в системі бухгалтерського обліку.

Теоретико-організаційні засади вартісної оцінки. Оцінка об'єктів обліку

Бухгалтерський облік відображає велику кількість різних об'єктів (коштів, джерел їх формування, господарських процесів), для узагальнення яких потрібен єдиний вимірник – оцінка. **Оцінка** – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику. У результаті грошової оцінки підприємство визначає загальну вартість основних і обігових коштів, які перебувають у його розпорядженні, і контролює їх використання.

Вартісне вимірювання охоплює всі об'єкти бухгалтерського обліку: господарські засоби, їх джерела та господарські процеси. Відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» єдиний грошовий вимірник є важливим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності, який проголошує: вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці, а саме у грошовій одиниці України – гривні.

Оцінка господарських засобів (активів) та їх джерел (капіталу та зобов'язань) є відправним моментом бухгалтерського обліку і реальною основою його побудови. Вона необхідна у процесі господарської діяльності: при надходженні й вибутті активів; при виникненні прав і зобов'язань; при здійсненні таких операцій, як купівля-продаж, оренда майна, застава, страхування, переоцінка активів тощо.

Теорія бухгалтерського обліку ставить до оцінки основні вимоги, що забезпечують правильність відображення об'єктів обліку та достовірність оцінки. До цих вимог належать: реальність (адекватність) оцінки, адекватність оцінки, єдність оцінки.

Положення (стандарту) бухгалтерського обліку передбачають можливість декількох різних основ оцінки одночасно з різним ступенем та в різних комбінаціях. Виділяють такі базові оцінки: історична собівартість, поточна собівартість, вартість реалізації (погашення), теперішня вартість.

Калькулювання як прийом вартісного вимірювання в системі бухгалтерського обліку

Для правильної оцінки господарських коштів важливе значення має калькулювання. **Калькулювання** являє собою підрахунок витрат, що доводяться на одиницю продукції, що виготовляється (робіт, послуг), з метою визначення фактичної собівартості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

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

Для контролю та аналізу виробничих витрат (поряд із групуванням їх за економічними елементами) використовується *групування витрат за статтями калькуляції*. Згідно з цим групуванням витрати класифікуються у чотири групи: *прямі витрати, загальновиробничі витрати* (включаються до собівартості продукції), *інші витрати* (не включаються до собівартості продукції); *інші витрати*.

З економічної точки зору **калькулювання собівартості продукції** (робіт, послуг) являє собою визначення розміру витрат в грошовій формі на виробництво одиниці визначеного виду робіт (послуг) за окремими типами витрат. Калькулювання як більш широке поняття *включає такі частини*:

- **калькуляцію**, тобто розрахунок собівартості визначеної одиниці продукції (робіт, послуг);
- **калькуляційний облік** – система аналітичного обліку витрат на виробництво в інтересах достовірного й точного калькулювання, основне завдання якої – повна локалізація прямих витрат за об'єктами калькулювання й облік непрямих витрат, який забезпечує найбільш достовірне їх розподілення.

Поєднання системи калькуляційного обліку та калькуляції здійснюється при застосуванні того чи іншого **методу калькулювання** – тобто сукупності чи системи прийомів з обчислення собівартості одиниці продукції. У вітчизняній літературі та практиці найчастіше зустрічаються простий, позамовний, попередільний, нормативний методи, проте стрункої класифікації немає через труднощі виділення класифікаційної ознаки, яка б задовольняла всі існуючі методи.

Другою складовою методу калькулювання є **спосіб калькулювання** – конкретний перелік та порядок розрахунків для отримання остаточних відомостей та складання безпосередньо калькуляції як результату процесу калькулювання.

Важливим моментом в процесі розрахунку собівартості виступає вибір *об'єктів калькулювання (витрат) або калькуляційної одиниці*. **Об'єкт витрат** – це продукція (роботи, послуги) або вид діяльності підприємства, для яких необхідно визначити пов'язані з їх виробництвом (виконанням) витрати. Так, при виготовленні продукції калькуляційна одиниця продукції визначається особливостями виготовлення та реалізації, мірою її натурального вимірювання (штука, комплект, метр, тонна тощо). При виконанні робіт об'єктом калькулювання виступає завершений або проміжний об'єкт, що утворюється в процес виконання певних робіт.

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Навести основні аспекти використання вартісної оцінки в процесі діяльності підприємств.
2. Перелічити вимоги, що висуває теорія бухгалтерського обліку до оцінки.
3. Охарактеризувати економічні, експертні, статистичні та страхові (актуарні) грошові оцінки.
4. Розкрити сутність базових оцінок, які передбачені МСБО.
5. Навести характеристику порядку оцінки різних об'єктів обліку.
6. Розкрити сутність категорій: «калькулювання», «об'єкти калькулювання», «калькуляційний облік».

При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:

основні: 3; 7; 24; 33; 38-39; 42; додаткові: 4; 7; 11.

ТЕМА 5. ДОКУМЕНТАЦІЯ Й ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Документація як спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку.
2. Інвентаризація, її види та значення.
3. Техніка облікової реєстрації.
4. Форми бухгалтерського обліку.

Документація як спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку

Як елемент методу бухгалтерського обліку **документація** являє собою спосіб суцільного й безперервного відображення господарських операцій за допомогою бухгалтерських документів. Кожна господарська операція повинна бути обов'язково оформлена відповідним документом, складеним згідно з певними вимогами.

Усі записи на рахунках бухгалтерського обліку виконуються тільки на підставі **первинних документів** – тобто письмових свідоцтв, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження й дозволи уповноваженої особи на їх проведення. Первинні документи повинні містити наступні обов'язкові *реквізити*: назву документа (форми); дату й місце складання; найменування підприємства; зміст й обсяг господарської операції; одиницю вимірювання господарської операції; підпис особи, відповідальної за складання господарської операції.

Документи складаються на бланках типових форм, затверджених Державним комітетом статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами та відомствами України, або виготовлених самостійно бланках, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм. У Додатку 3 наведено перелік типових форм, які використовують на підприємствах України для документації господарських явищ і процесів. (див. Додаток 3)

У випадках, передбачених законодавством, бланки первинних документів можуть бути віднесені до **бланків суворої звітності**. До останніх, зокрема, належать: документи, що засвідчують особу, подію, право, освіту, виробничий стаж і т.ін.; проїзні документи; знаки поштової оплати; документи, що обслуговують грошовий обіг.

Проходження документів через усі стадії обробки (починаючи з моменту виписки, закінчуючи здачею в архів) називається **документообігом**. При цьому стадіями обробки виступають: виписка документа, перевірка документа і його приймання, обробка, відображення операцій згідно з документом, здача документа в архів. Крім того, обробка документів включає в себе:

- *таксування* (здійснення математичних дій – множення ціни на кількість, тобто отримання суми або оцінка господарської операції у грошовому вимірнику);
- *групування* (об'єднання однорідних за змістом первинних документів у групи і запис в групувальні відомості для визначення загального підсумку за кожною групою);
- *контитування* (зазначення кореспондуючих рахунків на первинних документах, тобто проставлення на них бухгалтерського проведення).

Інформація, що міститься в первинних документах, систематизується в реєстрах синтетичного обліку. **Облікові реєстри** – це спеціальні форми документів у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, призначені для систематизації, групування й накопичення даних первинних документів. Порядок здійснення записів у реєстрах бухгалтерського обліку, створення первинних документів, зберігання документів, реєстрів і звітів регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (Наказ МФУ № 88 від 24.05.95 р.).

Записи господарських операцій у реєстрах називаються **обліковою реєстрацією**. Для обліку та реєстрації господарських операцій підприємства застосовують різноманітні за формою, змістом, способом відображення і нагромадження інформації облікові реєстри.

У бухгалтерському обліку за зовнішнім виглядом використовують такі облікові реєстри: книги, журнали, відомості, картки, окремі аркуші. За обсягом змісту облікові реєстри поділяються на реєстри синтетичного, аналітичного обліку та комбіновані.

Інвентаризація, її види та значення

Усі облікові дані повинні знайти повне й достовірне відображення в бухгалтерських документах, але на практиці нерідко виникають розбіжності між обліковими даними й фактичною наявністю активів і зобов'язань. Способом бухгалтерського обліку, за допомогою якого можна виявити, усунути розбіжності й

врахувати те, чого не можна взяти на облік під час щоденної документації господарських процесів і явищ, є інвентаризація.

Інвентаризація (від лат. *inventarium* – «опис») – спосіб бухгалтерського обліку, що забезпечує відповідність облікових даних їх фактичній наявності. Іншими словами, **інвентаризація** (як складова частина методу бухгалтерського обліку) є способом виявлення з наступним обліком ресурсів (активів підприємства) і джерел їх фінансування для забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Інвентаризація характеризується численними ознаками (табл. 5).

Таблиця 5 – Основні характеристики інвентаризації

Характеристика	Пояснення
1	2
Види	повна (інвентаризація всіх активів і зобов'язань); часткова (інвентаризація окремих активів або зобов'язань); планова (згідно із заздалегідь складеним планом); позапланова (за наказом керівника або контролюючих органів)
Причини розбіжностей, можливих в облікових даних	помилки в облікових записах з вини бухгалтера або оператора обчислювальної техніки; помилки обчислювальної техніки; природні втрати; стихійні лиха, пожежі; крадіжки й інші неправомірні дії
Проведення інвентаризації обов'язкове	перед річним звітом; у випадку зміни форми власності підприємства; при стихійних лихах, пожежах; при встановленні фактів крадіжок, зловживань, псування; за розпорядженням судово-слідчих органів; під час ліквідації підприємства
Порядок проведення	здійснюється постійно діючою або робочою комісією. Результати оформляються порівняльною відомістю або актом інвентаризації
Регулювання інвентаризаційних різниць	під час інвентаризації можуть бути виявлені розбіжності між фактичними наявністю й обліковими даними у вигляді надлишків або нестачі. Надлишки зараховуються в дохід підприємства; нестачі відносять або на винних осіб, або – у межах природних втрат – на витрати основної діяльності; або – якщо винні не встановлені або нестача виникла в результаті стихійних лих, крадіжок і т.ін. – в обліку їх відносять до інших операційних витрат

Порядок і строки проведення інвентаризації регламентуються Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків (наказ МФУ від 11.08.94 р. № 69 із змін. та доп. від 05.03.08 р. № 353).

Техніка облікової реєстрації

Відповідно до ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» обліково-економічна інформація, 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 із первинних документів в облікові реєстри має здійснюватися в порядку надходження документів до місця опрацювання (бухгалтерія, обчислювальний центр) відповідно до затвердженого плану-графіка документообігу.

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.

Реєстри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їхніх повноважень, передбачених законами.

Порядок відображення господарських операцій в облікових реєстрах залежить від форми бухгалтерського обліку, що застосовується на підприємстві. Так, при меморіально-ордерній формі операції спочатку відображають у реєстрах синтетичного обліку, а потім – аналітичного. При журнально-ордерній формі поточний облік операцій здійснюється одночасно в комбінованих реєстрах хронологічного і систематичного обліку, а за окремими об'єктами обліку – також синтетичного й аналітичного обліку.

Наприкінці кожного місяця облікові реєстри закривають. Ця процедура включає підрахунки підсумків за дебетом і кредитом та сальдо за кожним синтетичним і аналітичним рахунком. Підсумкову інформацію переносять у реєстри, на основі яких складають звітність. Важливою при цьому є система контролю записів, яка ґрунтується, як правило, на взаємозв'язках і взаємоконтролі даних облікових реєстрів.

Перевіркою правильності облікових записів та виправленням допущених помилок завершується процедура облікової реєстрації. Зведені дані облікових реєстрів використовують для складання звітності з метою здійснення контролю й економічного аналізу.

Форми бухгалтерського обліку

Однією з важливих умов раціональної організації обліку є застосування найбільш ефективної форми бухгалтерського обліку, його технічної оснащеності.

Під **формою бухгалтерського обліку** розуміють певну систему взаємозалежних між собою облікових реєстрів встановленої форми й змісту, яка обумовлює послідовність і способи облікових записів. В Україні підприємства (установи, організації) застосовують наступні форми обліку (рис. 10).

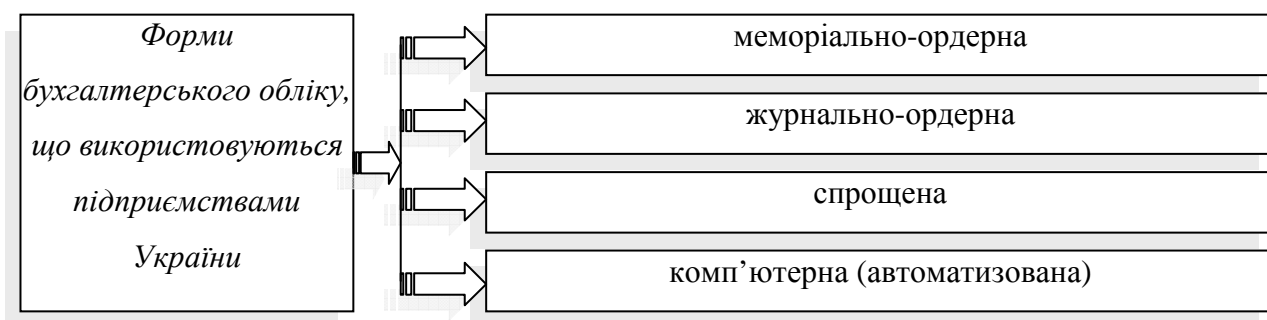


Рис. 10 – Форми бухгалтерського обліку

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку характеризується тим, що на кожну господарську операцію (на підставі даних первинних або зведених документів) складаються меморіальний ордер. У меморіальному ордері вказується документ, який служить підставою для запису, а також вказуються кореспондуючі рахунки й сума цієї операції (рис. 11).

Меморіальний ордер
за «__» _____ 20__ р.

Підстава (посилання на документ чи зміст запису)	У дебет рахунку	У кредит рахунку	Сума, грн.
Платіжна відомість № 12 на виплату заробітної плати	661	30	82 000

Рис. 11 – Приклад заповнення меморіального ордеру

Меморіальні ордери реєструють в Реєстраційному журналі (хронологічному реєстрі синтетичного обліку), а потім їх дані переносять у Головну книгу (систематичний реєстр синтетичного обліку). Нині цю форму рідко використовують у зв'язку із трудомісткістю й наявністю дублюючої роботи в заповненні документів.

Журнально-ордерна форма обліку ґрунтується на застосуванні системи накопичувальних і групувальних облікових реєстрів (**журналів-ордерів**) і допоміжних відомостей до них. Ця форма одержала більш широке розповсюдження завдяки універсальності та пристосованості до складання фінансової звітності.

У комплект реєстрів, застосовуваних при журнально-ордерній формі, входять: журнали-ордери, допоміжні відомості й Головна книга. За зовнішнім виглядом журнали-ордери являють собою окремі аркуші-реєстри багатографної форми, записи в які заносяться безпосередньо на підставі первинних документів (без складання меморіальних ордерів) (рис. 12). Журнали-ордери побудовані за *кредитовою ознакою*: усі господарські операції відображають за кредитом даного синтетичного рахунку й дебетом кореспондуючих з ним рахунків.

Журнал-ордер №__
за кредитом рахунку __

Дата	Підстава для запису (найменування й № документа)	у дебет рахунків:				Разом за кредитом
		№__	№__	№__	№__	

Рис. 12 – Фрагмент журналу-ордера

Усі кредитові обороти по синтетичному рахунку збираються в одному журналі-ордері.

Підсумки з журналів-ордерів щомісяця переносять у Головну книгу (рис. 13). Головна книга побудована за дебетовою ознакою, відкривається на рік, у неї заносяться залишки по рахунках на 1 січня. Дані її використовуються для складання фінансової звітності.

ГОЛОВНА КНИГА

Рахунок «Каса»

Місяць	Оборот за дебетом:			Разом за дебетом	Оборот за кредитом	Сальдо	
	з кредиту рах. 31 за ж.-о. № 2	з кредиту рах. 37 за ж.-о. № 7	і т.д.			дебет	кредит
На 01.01.10р.	–	–	–	–	–	5 000	–
Січень	128	4 500	265 000	262 000	8 000	–
Лютий							–
....							–
Разом							–

рах. 31 – «Рахунки в банках», рах. 37 – «Розрахунки з підзвітними особами»

Рис. 13 – Фрагмент Головної книги

Скорочена форма бухгалтерського обліку застосовується малими й середніми підприємствами. Узагальнення інформації про господарські операції малі підприємства можуть здійснювати у двох формах обліку: простій та спрощеній.

Комп'ютерна (автоматизована) форма бухгалтерського обліку ґрунтується на комплексному використанні ЕОМ, які забезпечують автоматизований процес обробки облікової інформації, необхідної для управління й контролю. У цілому механізм обліку в комп'ютерній формі припускає введення бухгалтером даних для первинних документів про господарські операції в комп'ютерну систему. Останній контролює роботу в режимі діалогу із програмою, виправляє помилки. В останні роки в Україні найбільш розповсюджені у використанні програми: «1С: Бухгалтерія», «Інфобухгалтер», «Акцент».

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Обґрунтувати, в чому полягає значення документів в бухгалтерському обліку та управлінні діяльністю підприємства.
2. Назвати вимоги до змісту та оформлення документів. Які реквізити документів є обов'язковими?
3. Пояснити мету використання підприємствами бланків суворої звітності.
4. Визначити, що розуміють під документообігом. У чому полягає порядок його організації?
5. Навести визначення облікових реєстрів та охарактеризувати реєстри синтетичного, аналітичного обліку та комбіновані реєстри.
6. Охарактеризувати сутність та види інвентаризації.
7. Розкрити основні аспекти техніки облікової реєстрації.
8. Назвати найбільш поширені сучасні форми бухгалтерського обліку.

При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:

основні: 3; 7; 24-27; 32; 38; 42; додаткові: 3; 5; 8; 12-13.

ТЕМА 6. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1. Сутність, нормативне регулювання, визнання та види оцінки необоротних активів.
2. Порядок обліку основних засобів. Документування операцій з основними засобами.
3. Амортизація основних засобів.

Сутність, нормативне регулювання та види оцінки необоротних активів

Методологічні основи обліку формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи та її розкриття у фінансовій звітності підприємства викладені в: П(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО № 2 «Баланс»; П(С)БО № 7 «Основні засоби» і П(С)БО № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність».

У П(С)БО № 7 «Основні засоби» (п. 5) відзначене, що всі *необоротні активи підприємства* діляться на:

1. *основні засоби*;
2. *інші необоротні матеріальні активи* (наприклад, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові нетитульні споруди);
3. *незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи* (інакше кажучи, витрати з будівництва, виготовлення, придбання й поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт і введення об'єктів у експлуатацію).

Згідно П(С)БО № 7 **основні засоби** – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва (постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій), очікуваний строк використання яких більш одного року. Бухгалтерський облік основних засобів організовується відповідно до їх типової класифікації. Основні засоби класифікуються за наступними ознаками (рис.14).

У свою чергу **інші необоротні матеріальні активи** представляють собою матеріальні активи, призначені для використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше одного року) і які не входять до складу основних засобів. До їх складу відносяться: бібліотечні фонди, малоцінні

необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи.



Рис. 14 – Класифікаційні види основних засобів

Виробничі основні фонди функціонують у сфері матеріального виробництва й переносять свою вартість на продукцію, яка виготовляється, частинами, поступово зношуючись. До *невиробничих основних фондів* належать будинки й спорудження, такі як житлові будинки, дитячі й спортивні заклади, що функціонують з метою задоволення культурно-побутових потреб персоналу підприємства. *Активна частина* основних фондів безпосередньо приймає участь у процесі виробництва та включає машини, механізми, технологічний транспорт, виробниче устаткування та інструмент. Частина основних фондів, яка створює умови для здійснення виробничого процесу, але сама безпосередньо не бере у ньому участі (будівлі та споруди, тощо), носить назву *пасивної частини*.

Окрім того, необоротні активи прийнято групувати за ознакою фізичної наявності:

- **матеріальні активи**, тобто активи, що мають фізичну натуральну форму (власне до них і відносяться основні засоби та інші необоротні матеріальні активи);
- **нематеріальні активи** – засоби подовженого використання, які не мають фізичної натуральної форми і служать легалізацією прав власників або підтримкою їх переваг, що виходять із прав власності (такими прийнято вважати: патенти, авторські права, торговельні знаки, монопольні права і привілеї тощо).

Видами *оцінки основних засобів* підприємства виступають:

1) **первісна вартість** – являє собою історичну (фактичну) собівартість необоротних активів у сумі коштів або справедливої вартості активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) необоротних активів;

2) **відновна (переоцінена) вартість** – представляє вартість об'єкта основних засобів після переоцінки в сучасних умовах, яка визначається із допомогою індексування (з використанням індексу інфляції);

3) Первісну вартість основних коштів за винятком зносу прийнято називати **залишковою (балансовою) вартістю**.

Знос основних коштів – це втрата ними своїх споживчих властивостей, а отже, і вартості. *Величина зносу відповідає сумі нарахованої амортизації*;

4) **ліквідаційна вартість** – це сума коштів, яку підприємство очікує одержати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за винятком витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією);

5) **ринкова (справедлива) вартість** – це реальна вартість об'єкта основних фондів на певний момент часу й на певному ринку, яка визначається, виходячи з існуючого попиту та пропозиції на певний вид основних засобів.

Порядок обліку основних засобів

У бухгалтерському обліку основні засоби обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби», який призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, віднесених до складу основних засобів. Організація обліку основних засобів наступна:

- *синтетичний облік* – здійснюється субрахунках рахунку 10: рах.101-109;
- *за дебетом* рах. 10 відображається надходження основних засобів на баланс, що враховуються за первісною вартістю; сума витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, яке обумовлює збільшення майбутніх економічних вигід; сума дооцінки об'єкта основних засобів. *За кредитом* рах. 10 – вибуття основних засобів у результаті продажу, безоплатної передачі, а також у випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів; сума уцінки основних засобів;
- *аналітичний облік* – здійснюється за кожним інвентарним об'єктом, видами основних засобів, місцями їх експлуатації, матеріально-відповідальними особами.

Приклади бухгалтерських проведення із відображення операцій з придбання основних засобів представимо в табл. 6.

Під час безоплатного одержання первісна вартість об'єкту основних засобів дорівнює справедливій вартості такого об'єкта. Операція безоплатного одержання об'єкта розглядається як збільшення додаткового капіталу на суму, що дорівнює вартості безоплатно отриманого об'єкта без обліку інших витрат і платежів. У бухгалтерському обліку порядок відображення операцій із безоплатного одержання основних засобів буде наступним (табл. 7).

Прийнято виділяти й особливості обліку операцій з поліпшення технічних характеристик об'єкта основних засобів. Усі витрати, пов'язані з здійсненням поліпшення відносяться на збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів і в бухгалтерському обліку супроводжуються наступними записами (табл. 8).

У зв'язку із затвердженням у 2007 р. П(С)БО № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» окремим важливим моментом в організації бухгалтерського обліку основних засобів стає порядок обліку операцій із реалізації необоротних активів (груп вибуття), утримуваних для продажу. Інформація про доходи від реалізації основних засобів повинна формуватися на

субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а їх облікова вартість на дату балансу (для необоротних активів і групи вибуття, утримуваних для продажу) дорівнює найменшій із двох величин: балансової вартості або чистої вартості реалізації (справедливої вартості активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію) та списується в дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Таблиця 6 – Порядок відображення в обліку операцій придбання основних засобів (автомобіля) за грошові кошти

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Відображено передоплату вартості об'єкта основних засобів	371	311
2. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
3. Відображено сплату:		
– збору на обов'язкове пенсійне страхування у зв'язку з операцією із відчуження легкового автомобіля;	65	311
– збору на реєстрацію автомобіля	371	311
4. Відображено формування первісної вартості:		
– із суми вартості, оплаченої постачальнику без ПДВ,	152	631
– із суми сплаченого збору на обов'язкове пенсійне страхування	152	65
– із суми збору за реєстрацію	152	631
5. Відображено списання податкового кредиту	644	31
6. Відображено залік заборгованості	631	371
7. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів за первісною вартістю	105	152

Таблиця 7 – Відображення у бухгалтерському обліку операцій із безоплатного одержання основних засобів

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Відображено формування первісної вартості об'єкта основних засобів	152	424
2. Відображено витрати на транспортування, монтаж, демонтаж	152	685
3. Відображено суму ПДВ за послуги	641	685
4. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10	152
5. Відображено визнання доходу одночасно з початком нарахування амортизації	424	745

Таблиця 8 – Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій із модернізації об'єкту основних засобів

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Відображено передоплату за предмет, який буде використано для модернізації об'єкта основних засобів	152	424
2. Відображено суму податкового кредиту	641	644
3. Отримано й оприбутковано предмет	209	631
4. Списано суму податкового кредиту	644	631
5. Відображено залік заборгованостей	631	371
6. Списано вартість предмета до складу капітальних інвестицій	152	209
7. Відображено збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів	104	152

<i>Сума витрат із ремонту та технічного обслуговування об'єктів відноситься на витрати звітного періоду:</i>		
8. Відображено витрати за ремонт на підставі акта виконаних робіт	977 (85)	631
9. Відображено суму ПДВ	641	631
10. Оплачено ремонт підрядній організації	631	311
11. Списано витрати на фінансовий результат	793	977

На кожну дату балансу необоротні активи, утримувані для продажу, згідно з вимогами п. 10 П(С)БО № 27 відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності (за вартістю, меншою із двох: балансовою або чистою вартістю реалізації з зарахуванням сум коригувань) у складі інших операційних доходів (витрат) звітного періоду.

У Плані рахунків для обліку витрат передбачений субрахунок 946 «Втрати від знецінювання запасів», оскільки суми втрат є втратами від зменшення корисності активів, а дохід показується за кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності», тобто кореспонденцією, характерною для обліку дооцінки запасів. Наведемо у табл. 9 кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку, що демонструють описані ситуації.

Таблиця 9 – Переведення об'єкта основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу

Господарські операції	Дебет	Кредит
<i>Переведення об'єкту основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу:</i>		
– відображено залишкову вартість об'єкта основних засобів, який визнано необоротним активом, утримуваним для продажу;	286	10
– списано суму нарахованого зносу за активом, класифікованим в якості утримуваного для продажу	10	131
<i>Реалізація необоротного активу, утримуваного для продажу:</i>		
– відображено дохід від реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу;	377	712
– нараховано податкові зобов'язання із ПДВ;	712	641
– списано балансову вартість реалізованого необоротного активу, утримуваного для продажу	943	286

Порядок документування операцій з основними засобами здійснюється наступним чином:

- 1) на кожний прийнятий в експлуатацію об'єкт основних засобів складається Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-1);
- 2) на кожний об'єкт основних засобів відкривається інвентарна картка за формою ОЗ-6, що є регістром бухгалтерського обліку;

3) для забезпечення цілості інвентарні картки реєструються в спеціальних описах інвентарних карток з обліку основних засобів (форма ОЗ-7), записи в яких здійснюються за класифікаційними групами основних засобів;

4) по місцях використання облік основних засобів ведуть в інвентарних списках (форма ОЗ-9), в яких містяться відомості про кожний об'єкт в експлуатації;

5) внутрішнє переміщення (із запасів у експлуатацію й т.ін.) оформляється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних коштів (форма ОЗ-1), що складається у двох екземплярах;

6) щомісяця підсумкові дані інвентарних карток на об'єкти, що надійшли, записують у картки обліку руху основних засобів (форма ОЗ-8), які проводять у розрізі груп основних засобів;

7) для нарахування амортизації використовуються розроблені таблиці (форма ОЗ-14) «Розрахунки амортизації основних засобів». (Прим.: нині форма ОЗ-14 втратила свою актуальність, тому що в ній незручно нараховувати амортизацію за методами, передбаченими П(С)БО № 7. Тому підприємства розрахунки амортизації, як правило, проводять за самостійно розробленими формами);

8) виконані роботи з ремонту основних засобів оформлюються Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма ОЗ-2), на підставі якого роблять записи в інвентарних картках із вказівкою вартості всіх цих робіт;

9) вибуття основних засобів оформляється Актом на списання основних засобів (форма ОЗ-3).

До *реєстрів аналітичного обліку* основних засобів відносять Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій №4.1. *Реєстром синтетичного обліку* основних засобів виступає Журнал № 4 за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35 – записи в цьому журналі проводиться на підставі первинних і зведених облікових документів (акту приймання-передачі основних засобів, акту списання, розрахунків амортизації і т.ін.).

Амортизація основних засобів

У процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються фізично й морально. Не змінюючи свою первісну фізичну форму, вони переносять частинами свою вартість на собівартість новостворюваного продукту (товару, послуги). Згідно з П(С)БО № 7 **амортизація** представляє собою систематичний розподіл амортизаційної вартості необоротних активів (у тому числі об'єктів основних

засобів) протягом строку їх експлуатації. **Амортизаційна вартість** – це первісна (переоцінена) вартість основних фондів за винятком їх ліквідаційної вартості.

Знос й амортизація не є тотожними поняттями. Амортизація в грошовій формі виражає знос основних фондів. Вона може не збігатися з розміром зносу в окремі проміжки року, тому що основні фонди зношуються нерівномірно, а амортизація нараховує рівними частками протягом року.

Розрізняють:

- **фізичний знос** основних фондів – це втрата ними їх первинної вартості, яка викликає їхню поступову непридатність. Причинами фізичного зносу можуть бути вплив процесу діяльності, а також вплив навколишнього середовища;
- **моральний знос** основних фондів – передчасне знецінення основних фондів унаслідок технічного прогресу.

Основні аспекти нарахування й обліку амортизації підприємствами наведено у табл. 10.

Таблиця 10 – Організаційні аспекти нарахування амортизації основних засобів підприємствами

Характеристика амортизації	Пояснення
Об'єкти нарахування амортизації	основні засоби, окрім землі
Нарахування амортизації	здійснюється щомісяця протягом строку корисного використання об'єкта основних засобів
Амортизація нараховується	починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт був введений в експлуатацію
При зміні строку корисного використання об'єкта основних засобів	амортизація нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем його зміни
При реконструкції, модернізації, добудування об'єкта основних засобів	нарахування амортизації припиняється
Нарахування амортизації припиняється	починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів

Згідно з п. 26 П(С)БО № 7 підприємство застосовує на вибір один з п'яти методів нарахування амортизації.

Коротко охарактеризувати сутність п'яти методів нарахування амортизації можна наступним чином:

1. *Прямолінійний метод* – річна сума амортизації визначається як добуток амортизаційної вартості та строку корисної експлуатації (T):

$$\sum A^{р\text{іч}} = \frac{\text{Амортизац. варт.} - \text{сть}}{T} \quad (2)$$

Переваги методу: характеризується простотою розрахунків амортизації, а також можливістю рівномірного розподілення амортизації об'єкта основних засобів у кожному звітному періоді. *Недоліки:* не враховується моральний знос основних засобів і зростання витрат на ремонт по мірі їх експлуатації.

2. *Метод зменшення залишкової вартості* – річна сума амортизації визначається множенням залишкової (первісної) вартості й норми амортизації:

$$\sum A^{P1Ч} = \text{Залиш. варт.} - \text{сть} (\text{Перв. варт.} - \text{сть}) \times H_A \quad (3)$$

$$\text{при цьому } H_A = 1 - \sqrt[T]{\frac{\text{Ліквід. варт.} - \text{сть.}}{\text{Перв. варт.} - \text{сть}}} \quad (4)$$

Переваги методу: протягом перших років експлуатації об'єкта за допомогою нарахування амортизації накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення. *Недоліки:* метод базується на порівняно складних математичних розрахунках і тому не дуже зручний у використанні.

3. *Метод прискореного зменшення залишкової вартості* – річна сума амортизації визначається множенням залишкової (первісної) вартості й норми амортизації та подвоюється:

$$\sum A^{P1Ч} = \text{Залиш. варт.} - \text{сть} (\text{Перв. варт.} - \text{сть}) \times H_A \times 2 \quad (5)$$

Переваги й недоліки методу: аналогічні методу зменшення залишкової вартості. *Застосування:* відповідає своєму призначенню лише за умов невеликих строків експлуатації й при досить великій ліквідаційній вартості.

Особливістю застосування цього методу виступає те, що під час розрахунку амортизації останнього року її сума розраховується таким чином, щоб залишкова вартість об'єкта наприкінці терміну його експлуатації була б не меншою за його ліквідаційну вартість.

4. *Кумулятивний метод* – річна сума амортизації визначається множенням амортизаційної вартості й кумулятивного коефіцієнта. Останній дорівнює відношенню кількості років, що залишаються до кінця строку експлуатації, поділених на суму чисел років його експлуатації:

$$\sum A^{P1Ч} = \text{Амортиз. варт.} - \text{сть} \times K_K, \quad (6)$$

$$\text{при цьому } K_K = \frac{T - (j - 1)}{1 + \dots + T} \quad (7)$$

Переваги методу: у перші роки амортизується більша вартість об'єкта основних засобів. Забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт

виробництва, що доводяться на останні роки без збільшення витрат. *Недоліки*: сума зносу часто не узгоджується ні з фактичним використанням основних засобів, ні з обсягами виробленої продукції.

5. *Виробничий метод* – місячна сума амортизації визначається множенням фактичного місячного обсягу продукції ($H_{ВИР}^{МІС}$) на виробничу ставку амортизації. Остання визначається розподіленням вартості об'єкта основних засобів і загального обсягу робіт ($N_{ЗАГ}$):

$$\sum A^{МІС} = H_{ВИР}^{МІС} \times H_A, \quad (8)$$

$$\text{при цьому } H_A = \frac{АмВарт - ть}{N_{ЗАГ}} \quad (9)$$

Переваги методу: простота та зручність розрахунків. Найбільш зручно застосовувати для устаткування, рухомого складу, що використовується нерівномірно, з різним навантаженням (наприклад, літаки, поїзди). *Недоліки*: неможливо або дуже складно визначити фактичний обсяг продукції, зробленої з використанням того або іншого активу. Окрім того, в умовах нестабільної економічної ситуації застосування цього методу є проблематичним, оскільки достатньо важко прогнозувати обсяги продукції на декілька років уперед.

Згідно з п. 30 П(С)БО № 7 суму нарахованої амортизації підприємства відображають шляхом збільшення суми витрат підприємства й зносу основних засобів.

Для обліку зносу Інструкція про застосування Плану рахунків передбачає використання рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». За дебетом рахунку 13 відображають зменшення суми зносу (у випадках вибуття активу (незалежно від причини); уцінки активу, який раніше не дооцінювали; уцінки раніше дооціненого активу). За кредитом рахунку 13 відображають суми нарахованої амортизації, а також збільшення зносу необоротних активів у випадку їх дооцінки.

Нарахування амортизації відображають оборотом за кредитом рах. 13 у кореспонденції з рахунками обліку витрат. Якщо підприємство для обліку витрат застосовує рахунки тільки класу 9, при нарахуванні амортизації рах. 13 кореспондуються безпосередньо з рахунками обліку витрат діяльності (табл. 11).

Таблиця 11 – Порядок відображення нарахування амортизації основних засобів

Господарські операції	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію виробничих основних засобів	23	131
Нараховано амортизацію адміністративних основних засобів	92	131
Нараховано амортизацію на основні засоби, отримані безкоштовно, й відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	23, 91, 92, 93, 94 424	131 745

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Обґрунтувати порядок класифікації необоротних активів. Сформулювати сутність категорії «основні засоби».
2. Розкрити порядок групування основних засобів. Охарактеризувати кожен з класифікаційних груп основних засобів.
3. Методи оцінки основних засобів: пояснити особливості застосування залежно від типу операцій з основними засобами.
4. Охарактеризувати порядок будови рахунку 10 «Основні засоби». Навести приклади типових бухгалтерських проведення з обліку основних засобів.
5. Назвати типові форми документів, що використовують для документального оформлення операцій з основними засобами
6. Амортизація і знос основних засобів: пояснити відмінність між двома термінами.
7. Розкрити сутність методів нарахування амортизації основних засобів.

*При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:
основні: 1; 2-3; 7-8; 12; 21-22; 25; 29; 33; 39; 42-43; 44-45; додаткові: 4; 8; 12.*

ТЕМА 7. ОБЛІК ЗАПАСІВ

1. Загальна характеристика та класифікація запасів. Методи оцінки руху запасів.
2. Первинні документи та документальне оформлення операцій руху запасів.
3. Синтетичний і аналітичний облік виробничих запасів.

Загальна характеристика та класифікація запасів.

Методи оцінки руху запасів

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та її розкриття у фінансовій звітності підприємства викладені в П(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО № 2 «Баланс»; П(С)БО № 9 «Запаси» і Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів (Наказ МФУ від 10.01.07 р. № 2).

Під **запасами** розуміють активи, які:

- утримуються для подальшого продажу в умовах звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- або утримуються для споживання під час виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг), а також управління підприємством.

У бухгалтерському обліку запаси класифікуються так (рис. 15).

Виробничі запаси (рахунок 20) – це запаси, які використовуються у процесі виробництва як предмет праці протягом одного господарського циклу, по закінченню якого повністю переносяться на вартість кінцевого продукту.

Сировина й матеріали (рахунок 201): **сировина** – оборотні ресурси, добуті, вирощені власними силами або придбані на стороні, які не пройшли на момент придбання ніякої стадії промислової обробки й призначені для використання у власному виробництві як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва.

Матеріали – оборотні ресурси, придбані на стороні, які призначені для використання у власному виробництві як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва або для обслуговування технологічного процесу або управління.

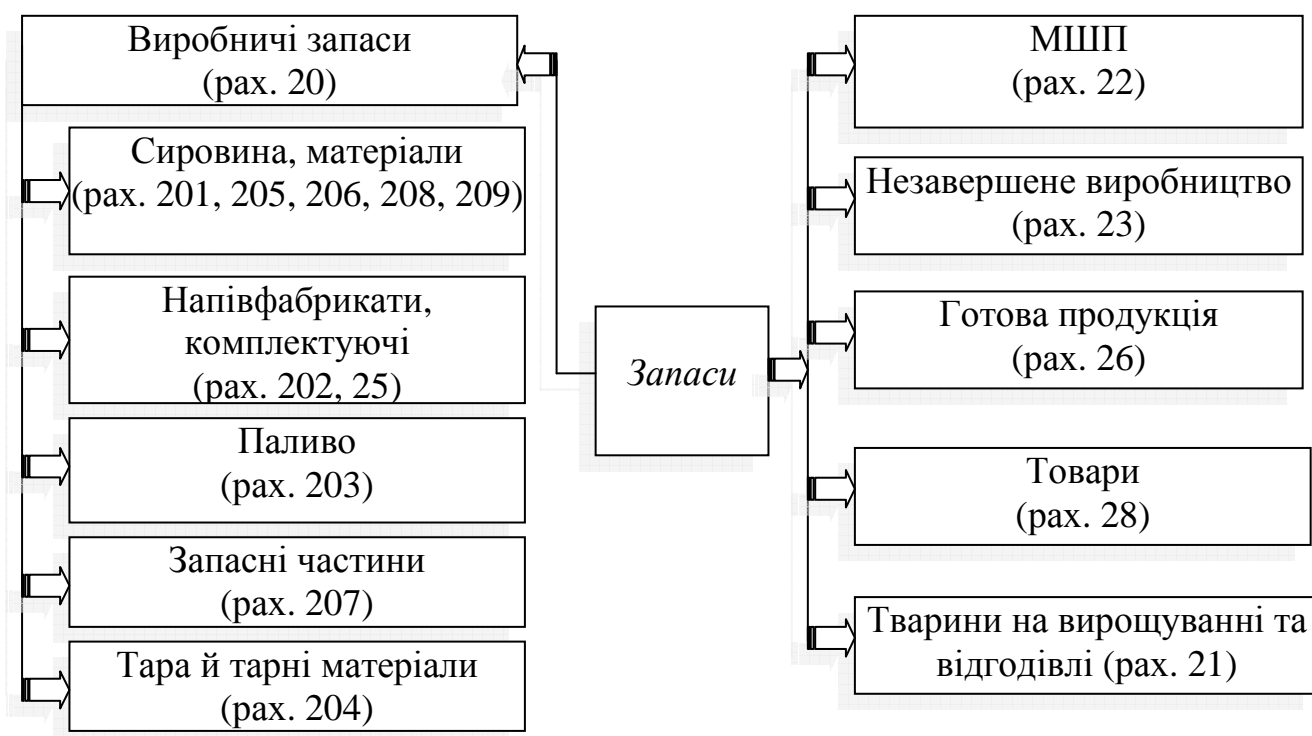


Рис. 15 – Класифікація запасів у бухгалтерському обліку

Поточні біологічні активи (рахунок 21) — біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію й/або додаткові біологічні активи, які приносять економічні вигоди протягом періоду, який не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні й відгодівлі.

МШП (рахунок 22) – матеріальні запаси, які протягом тривалого часу (але не більше одного операційного циклу, якщо цей цикл перевищує річний термін) використовуються в господарському обороті як засоби праці.

Запаси у виробництві (рахунок 23 «Виробництво») – це частина виробничих запасів, які в результаті часткової обробки (переробки, комплектації) перейшла в іншу якість (придбала нову вартість), але на певний час ще не зарахована до складу готової продукції й перебуває на стадіях незавершеного виробництва (НЗП), напівфабрикату або виробничого браку.

Готова продукція (рахунок 26) – запаси, які є продуктом матеріального виробництва, повністю завершені обробкою (переробкою, комплектацією) і які перебувають у стадії повної готовності до реалізації.

Товари (рахунок 28) – запаси, придбані з метою подальшого продажу без додаткової переробки або з мінімальною обробкою.

Таким чином, *поняття «запаси» у П(С)БО № 9 поєднало у собі цілу низку товарно-матеріальних цінностей*. Важливою передумовою обліку виробничих

запасів є не тільки обґрунтоване їхнє визначення, але й їх оцінка, яка безпосередньо пов'язана з визначенням собівартості продукції. Оцінка виробничих запасів є основою для визначення собівартості й ціни виробленої продукції. В Україні в практиці обліку використовуються наступні методи оцінки (табл. 12).

Таблиця 12 – Методи оцінки руху запасів у бухгалтерському обліку

Варіант руху	Застосовувані методи оцінки
<i>При надходженні</i> (незалежно від способу)	первісна вартість; фактичні витрати; собівартість (передбачена П(С)БО № 16); справедлива вартість; балансова вартість
<i>При вибутті</i> (списанні) запасів	ідентифікована собівартість відповідної одиниці; середньозважена собівартість; собівартість перших за часом надходження (ФІФО); нормативні витрати; ціни продажу
<i>На дату балансу</i>	за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації

1. **Первісна вартість** – сума фактичних витрат на придбання або виготовлення запасів. Значна увага при формуванні первісної вартості запасів обліковці приділяють транспортно-заготівельним витратам. *Транспортно-заготівельні витрати* згідно з П(С)БО № 9 включають витрати на заготовлю запасів, оплату тарифів, за вантажно-розвантажувальні роботи й транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання.

2. **Справедлива вартість** – сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість по операції між зацікавленими сторонами.

3. **Чиста вартість реалізації запасів** – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за винятком очікуваних витрат на завершення їх виробництва й реалізацію. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна зменшувалася або вони зіпсовані, застаріли, або іншим способом втратили очікувану економічну вигоду.

При вибутті запасів (списанні у виробництво, продажу й т.ін.) згідно з п. 16 П(С)БО № 9 їх оцінка здійснюється за одним з методів (табл. 25). Метод оцінки вибуття запасів є одним з елементів облікової політики підприємства.

Оскільки запаси враховуються за фактичною собівартістю й облік ведеться за кожною конкретною одиницею запасів, – у результаті може скластися ситуація, коли однакові запаси будуть відображені в обліку за різною вартістю, що спричиняє певні незручності.

Таблиця 13 – Методи оцінки вибуття запасів

Метод вибуття	Характеристика методу	Сфера застосування
1	2	3
<i>Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів</i>	Визначення (ідентифікація) оцінки для кожної одиниці запасів, які вибувають	Зручно застосовувати при невеликій кількості запасів, що вибувають, коли легко відстежити, за якою вартістю ці запаси були зараховані на баланс (наприклад, при виготовленні ювелірних виробів)
<i>Середньозваженої собівартості</i>	Оцінка проводиться за кожною одиницею запасів розподілом сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця й вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й отриманих у звітному місяці запасів	Середня (середньозважена) собівартість визначається за кожною одиницею запасів, тому що протягом часу вартість придбання одного і того ж виду запасів може коливатися. Метод зручний для підприємств, що мають велику кількість запасів різної номенклатури
<i>Собівартості перших за часом вступу запасів (ФІФО)</i>	Оцінка запасів, які вибувають, здійснюється в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені в обліку). Т.ч., запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж, інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів	В умовах інфляції оцінка запасів у балансі буде наближена до їх ринкової вартості. У свою чергу, собівартість реалізованої продукції знижується, що обумовлює максимальне значення чистого прибутку. З іншого боку, це призводить й до збільшення податку на прибуток
<i>Нормативних витрат</i>	Використання норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін	Норми витрат і ціни повинні регулярно перевірятися й переглядатися для максимального наближення до фактичних
<i>Ціни продажу</i>	Оцінка ґрунтується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів	Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки

Метод оцінки вибуття запасів за *середньозваженою собівартістю* базується на розрахунках середньозваженої собівартості одиниці запасів за формулою:

$$C/c_{\text{СРЕДН.}} = \frac{C_{\text{ЗАП.}}^{\text{ПОЧ.}}}{z_{\text{ПОЧ.}}} + \frac{C_{\text{ЗАП.}}^{\text{ПОСТУП.}}}{z_{\text{ПОСТУП.}}}, \quad (10)$$

де $C/c_{\text{СРЕДН.}}$ – середньозважена собівартість;

$C_{\text{ЗАП.}}^{\text{ПОЧ.}}$ – вартість залишку запасів на початок звітного місяця;

$C_{\text{ЗАП.}}^{\text{ПОСТУП.}}$ – вартість запасів, що поступили у звітному місяці;

$z^{поч.}$ – кількість залишку запасів на початок звітного місяця;

$z^{поступ.}$ – кількість запасів, що поступили у звітному місяці.

Метод ФІФО (дослівно з англ. «first in-first out» – «першим надійшов – першим вибув») заснований на припущенні, що запаси вибувають у тій послідовності, в якій вони надійшли на підприємство. Т.ч., вважається, що запаси, які були придбані першими, реалізуються також першими. А запаси, що залишилися на кінець періоду, є запасами, які були придбані (виготовлені) в останню чергу.

Первинні документи та документальне оформлення операцій руху запасів

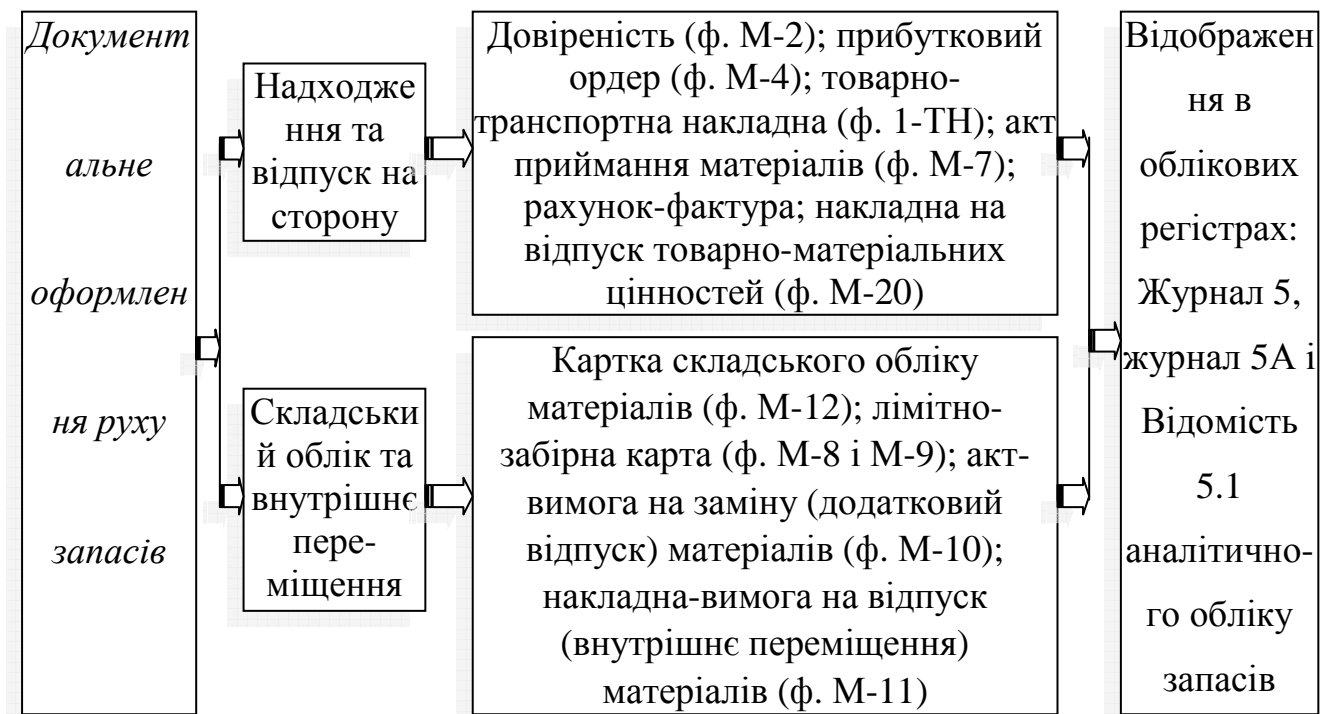


Рис. 16 – Перелік первинних документів і регістрів обліку руху запасів

Операції пов'язані з рухом матеріальних цінностей оформляються первинними документами типової форми, що затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193. Основними первинними документами з обліку руху запасів на підприємствах виступають (рис. 16).

Усі первинні документи містять у собі як економічну, так і юридичну інформацію. Носіями економічної інформації вони стають унаслідок того, що за допомогою документів здійснюється первинне спостереження й первинна реєстрація фактів

господарського життя з подальшим групуванням і узагальненням їх цифрових показників шляхом облікових записів у відповідних бухгалтерських регістрах.

Синтетичний і аналітичний облік виробничих запасів

Запаси обліковуються на рахунках класу 2 «Запаси». Для обліку виробничих запасів, які не належать підприємству (для таких Планом рахунків передбачене використання забалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні»).

Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначений для узагальнення інформації про наявність і рух запасів, сировини й матеріалів, які належать підприємству (у тому числі сировини й матеріалів, що перебувають у дорозі й переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва. *За дебетом* рахунку 20 «Виробничі запаси» відображається надходження запасів на підприємство, їх дооцінка. *За кредитом* – використання запасів на виробництво (будівництво, експлуатацію), переробку, відпуск на сторону, їх уцінка.

Запаси на підприємство можуть надходити в результаті: придбання за плату; виготовлення власними силами; внесення до статутного фонду; безоплатного одержання; обміну (на подібні і неподібні). Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з придбання запасів має наступний характер (табл. 14).

Таблиця 14 – Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій із придбання запасів

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Відображено передплату постачальнику матеріалів	371	311
2. Нараховано податковий кредит по ПДВ	641	644
3. Одержано матеріали від постачальника	201,202	631
4. Відображено податковий кредит	644	631
5. Проведено залік заборгованості	631	371

Надходження запасів у разі виготовлення власними силами буде на рахунках бухгалтерського обліку відображатися так (табл. 15).

Таблиця 15 – Типові операції з обліку надходження запасів, виготовлених власними силами

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Відображено надходження на склад виготовлених власними силами:		
1.1 матеріалів	201	23
1.2 малоцінних швидкозношуваних предметів (МШП)	22	23

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Визначити сутність, порядок класифікації запасів підприємства.
2. Дати характеристику методам оцінки запасів. Які саме відмінності та специфічні риси методів оцінки вибуття запасів можна назвати?
3. Проаналізувати порядок документального оформлення руху запасів.
4. Розкрити порядок синтетичного й аналітичного обліку виробничих запасів.

При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:

основні: 3; 7; 13; 24-25; 28; 31; 37-39; 42; додаткові: 4-6; 8.

ТЕМА 8. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

1. Порядок обліку та документальне оформлення руху грошових коштів.
2. Бухгалтерський облік операцій на поточному рахунку підприємства та інших банківських рахунках.
3. Дебіторська заборгованість: визначення, класифікація й особливості обліку.

Порядок обліку та документальне оформлення руху грошових коштів

Згідно з П(С)БО № 4 *грошові кошти* включають в себе:

- 1) *готівку*;
- 2) *кошти на рахунках в банках*;
- 3) *депозити до запитання*.

Операції підприємства з грошовими коштами, а також збереження наявних коштів та здійснення розрахунків здійснюються через касу. **Каса** – приміщення або місце здійснення розрахунків готівкою, а також приймання, видачі, зберігання наявних коштів, інших цінностей і касових документів. **Касові операції** – операції підприємств між собою та з фізичними особами, які пов'язані із прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням певних операцій у відповідних книгах обліку. **Ліміт залишку готівки в касі** – граничний розмір суми готівки, який може залишатися у касі в неробочий час.

Під час проведення касових операцій підприємство чітко додержується вимог Положення № 637 (Постанова Правління НБУ «Про ведення касових операцій у національній валюті України» від 15.12.04 р.).

Основними *вимогами до організації розрахунків готівкою* між підприємствами виступають:

- підприємство самостійно встановлює ліміт каси й зберігати готівку в ній у позаробочий час воно має право тільки в межах затвердженого ліміту каси;
- якщо ліміт каси не встановлений – він вважається нульовим;
- ліміт каси не встановлюється для банків і підприємців;
- гранична сума розрахунку готівкою одного підприємства з іншим підприємством протягом одного дня становить 10 тис. грн. Платежі, що перевищують зазначену суму, повинні здійснюватися в безготівковій формі;

- наявна виручка може використовуватися підприємствами для забезпечення потреб, які виникли у процесі діяльності, а також для проведення розрахунків з бюджетними і державними цільовими фондами із податків і зборів;
- готівка отримана в установах банку на інші виплати повинна видаватися в той же день. Суми отримані в банку і не використані за призначенням у встановлений термін повертається в банк не пізніше, ніж на наступний робочий день, або можуть залишатися в касі, якщо вони в межах встановленого ліміту.

Документальне оформлення касових операцій здійснюється наступним чином:

1. Наявні кошти, що надходять у касу підприємства, повинні вчасно оприбутковуватися (тобто враховуватися в касі). Будь-яке надходження готівки у касу оформлюється *прибутковим касовим ордером* (типова форма КО-1). Обов'язково при оформленні форми ПКО-1 також робиться запис у касовій книзі.
2. Видача готівки з каси здійснюється на підставі *видаткових касових ордерів* (типова форма КО-2). Прикладом видачі готівкових коштів, яка оформлюється видатковим касовим ордером, є *видача готівки під звіт* (для здійснення витрат, пов'язаних з виробничими / господарськими потребами підприємства, на закупівлю сільськогосподарської продукції, а також на відрядження).
3. Прибуткові й видаткові касові ордери реєструються бухгалтерією в *журналах реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів* (типова форма КО-3). Журнал реєстрації побудований так, що за його даними здійснюється контроль за цільовим призначенням грошової готівки, отриманої та витраченої підприємством.
4. Усі надходження й витрачання готівки підприємства враховуються в касовій книзі (типова форма КО-4), яка використовується для обліку руху грошей у касі. Кожне підприємство, яке має касу, веде тільки одну касову книгу, яка пронумерована, прошита й опечатана сургучем.

Для узагальнення інформації про наявність і рух коштів у касі підприємства використовується *рахунок 30 «Каса»* (табл. 16).

Приклади типових операцій за рахунком 30 «Каса» представлені в табл. 17.

Касові операції пов'язані і з операціями з *іншими коштами* підприємства: до інших коштів (рах. 33 «Інші кошти») відносяться грошові документи й кошти в дорозі. **Грошові документи** – це документи в національній та

інвалюті, які перебувають у касі (рах. 331 і рах. 332), і до яких відносяться: поштові марки, сплачені проїзні документи, сплачені путівки в санаторії, пансіонати, будинку відпочинку. У свою чергу, **кошти в дорозі** – це грошові суми, внесені в каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на розрахункові або інші рахунки підприємства (рах. 333 і рах. 334). *Грошові документи не є коштами*, і тому відображаються в балансі в складі інших оборотних активів.

Таблиця 16 – Характеристика рахунку 30 «Каса»

<i>Рахунок 30 «Каса» – рахунок активний балансовий</i>	
Субрахунки:	субрах. 301 «Каса в національній валюті»
	субрах. 302 «Каса в іноземній валюті» (важливо: облік операцій у валюті в перерахуванні на національну валюту ведеться за кожним видом валюти окремо)
Структура рахунку:	надходження коштів у касу підприємства відображається за <i>дебетом</i>
	видача грошової готівки з каси підприємства відображається за <i>кредитом</i>

Таблиця 17 – Типові операції за рахунком 30 «Каса»

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Отримано кошти з поточного рахунку	30	311
2. Отримано кошти як погашення дебіторської заборгованості за товари (роботи, послуги)	30	36
3. Отримані від засновників внески до статутного капіталу	30	46
4. Видано підзвітній особі аванс на господарські потреби або на відрядження	372	30
5. Оплачені з каси нараховані дивіденди	67	30

Бухгалтерський облік операцій на поточному рахунку підприємства та інших банківських рахунках

У перелік *документів, необхідних для відкриття рахунку* підприємства у банківських установах входять: заява про відкриття рахунку; копія свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи в органах державної влади; копія установчого документа; копія довідки про внесення юридичної особи в ЄДРПОУ; копія документа, що підтверджує взяття юридичної особи на облік в органі ДПС; картка зі зразками підписів і відбитка печатки. У цю картку заносяться зразки підписів осіб, яким відповідно до законодавства України й установчих документів юридичної особи надане право розпоряджатися рахунком і підписувати розрахункові документи.

Основні організаційні моменти та порядок обліку коштів на рахунках у банках представлені на рис. 17. Перераховані на рис. 17 види розрахункових документів використовуються при безготівкових розрахунках і, у свою чергу, є платіжними інструментами при здійсненні розрахункових операцій. **Розрахунковий документ** являє собою оформлене у вигляді документа на паперовому або електронному носії розпорядження: *платника* (здійснити платіж певної грошової суми одержувачеві коштів) та *одержувача коштів* (*утримувача*) (на списання коштів з рахунку платника й перерахування на рахунок, зазначений одержувачем коштів).



Рис. 17 – Організація та порядок обліку коштів на рахунках у банках

Платіжна вимога – документ, який містить вимогу одержувача коштів до боржника (платникові) про сплату певної грошової суми грошей через банк. **Платіжне доручення** – розпорядження власника рахунку обслуговуючому його банку перевести певну грошову суму на рахунок одержувача коштів, відкритий

у цьому або іншому банку. **Платіжна вимога-доручення** – комбінований розрахунковий документ, який поєднує платіжну вимогу й платіжне доручення. Частина документа «платіжна вимога» заповнює одержувач, а частину – «доручення» – заповнює платник при оплаті. **Акредитив** – розрахунковий документ, який містить доручення банку платника банку одержувача оплатити товар (послуги) лише при виконанні одержувачем умов, зазначених в акредитиві. **Чек** – письмовий наказ банку власника поточного рахунку про виплату певній особі суми грошей, зазначеної в ньому.

Крім перерахованих форм, при здійсненні безготівкових розрахунків також застосовується й **розрахунки по інкасо** – це банківська операція, за допомогою якої банк із доручення й за рахунок клієнта на підставі розрахункових документів здійснює дії з одержання платежу. Розпорядження платника про здійснення розрахунків називається **акцепт**.

Узагальнену інформацію про залишки коштів по операціях, переліку самих операцій по рахунку банки надають своїм клієнтам у спеціальному документі – **виписці**.

Приклади бухгалтерських проведення за рахунком 31 «Рахунки в банках» представлені в табл. 18.

Таблиця 18 – Приклади бухгалтерських проведення за рахунком 31 «Рахунки в банках»

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Внесено готівку на поточний рахунок з каси	31	30
2. Отримано оплату за товари (роботи, послуги)	31	36
3. Повернено раніше виданий аванс	31	371
4. Придбані проїзні квитки працівникам підприємства	331	31
5. Повернено залишок невикористаного цільового фінансування	48	31

Дебіторська заборгованість: визначення, класифікація й особливості обліку

З економічної точки зору дебіторська заборгованість є складовим елементом обігових активів підприємства. **Обігові кошти** – це кошти, які обслуговують процес господарської діяльності, беруть участь одночасно й у процесі виробництва, і в процесі реалізації продукції. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську

заборгованість і її розкриття у фінансовій звітності регламентуються нормами П(С)БО № 10 «Дебіторська заборгованість».

Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. **Дебітори** – це юридичні й фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми коштів (їх еквівалентів або інших активів).

Дебіторська заборгованість класифікується за наступними ознаками:

I. Виходячи із термінів погашення:

1.1. довгострокова дебіторська заборгованість;

1.2. поточна дебіторська заборгованість.

Ця класифікація використовується при обчисленні резерву сумнівних боргів та розкривається у примітках до фінансової звітності.

II. За об'єктами, щодо яких виникли зобов'язання дебіторів:

2.1. дебіторська заборгованість, пов'язана з нормальною діяльністю підприємства із реалізації продуктів, товарів, робіт, послуг (у свою чергу, включає: дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги; векселя, отримані в забезпечення дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги);

2.2. дебіторська заборгованість, що не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, а виникає внаслідок здійснення інших операцій (у свою чергу, включає: дебіторську заборгованість із виданих авансів; дебіторську заборгованість із розрахунків з бюджетом; дебіторську заборгованість із нарахованих доходів; дебіторську заборгованість із внутрішніх розрахунків).

III. Виходячи із своєчасності оплати боржником дебіторської заборгованості:

3.1. дебіторська заборгованість, термін сплати якої не наступив (нормальна);

3.2. дебіторська заборгованість, не сплачену в термін (прострочена);

3.3. дебіторська заборгованість, за якою минув термін позивної давності (безнадійна).

Прийнято виділяти ще два особливі види дебіторської заборгованості:

1) **відстрочені податкові активи** – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах і виникає у випадку, коли обліковий прибуток менший за прибуток, обчислений за податковим обліком.

Відстрочені податкові активи відображаються у рядку 060 Балансу у складі довгострокової дебіторської заборгованості;

2) **витрати майбутніх періодів** – витрати, здійснені у звітному періоді, але які будуть визнані витратами у майбутніх звітних періодах згідно з принципом відповідності доходів та витрат. Такі витрати тимчасово відображаються в окремому розділі Балансу.

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Довгострокова дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості фізичних і юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

Дебіторська заборгованість, не сплачена в строк (*прострочена*) включає в себе: **сумнівну дебіторську заборгованість** – тобто поточну дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує непевність її погашення боржником; **безнадійну дебіторську заборгованість** – поточну дебіторську заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якої пройшов строк позовної давнини.

Для накопичення інформації про дебіторську заборгованість і відображення операцій з нею в Плані рахунків передбачені: рахунки класу 1 «Необоротні активи», а також рахунки класу 3 «Кошти, розрахунки й інші активи» (рис. 18).

Довгострокові векселі отримані – це векселі, які одержані у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості. **Інша довгострокова дебіторська заборгованість** – представлена іншими видами розрахунків, які не можуть бути віднесені до попередніх видів.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги) виникає, коли підприємство реалізує продукцію (товари, роботи, послуги) в кредит (з відстрочкою платежу).

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (дебіторська заборгованість не забезпечена вексями) – це заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги.

Крім названих на рис. 18 рахунків, для обліку дебіторської заборгованості використовується також позабалансовий рахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість». На цьому рахунку обліковується списана дебіторська

заборгованість протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадку зміни майнового положення боржника.

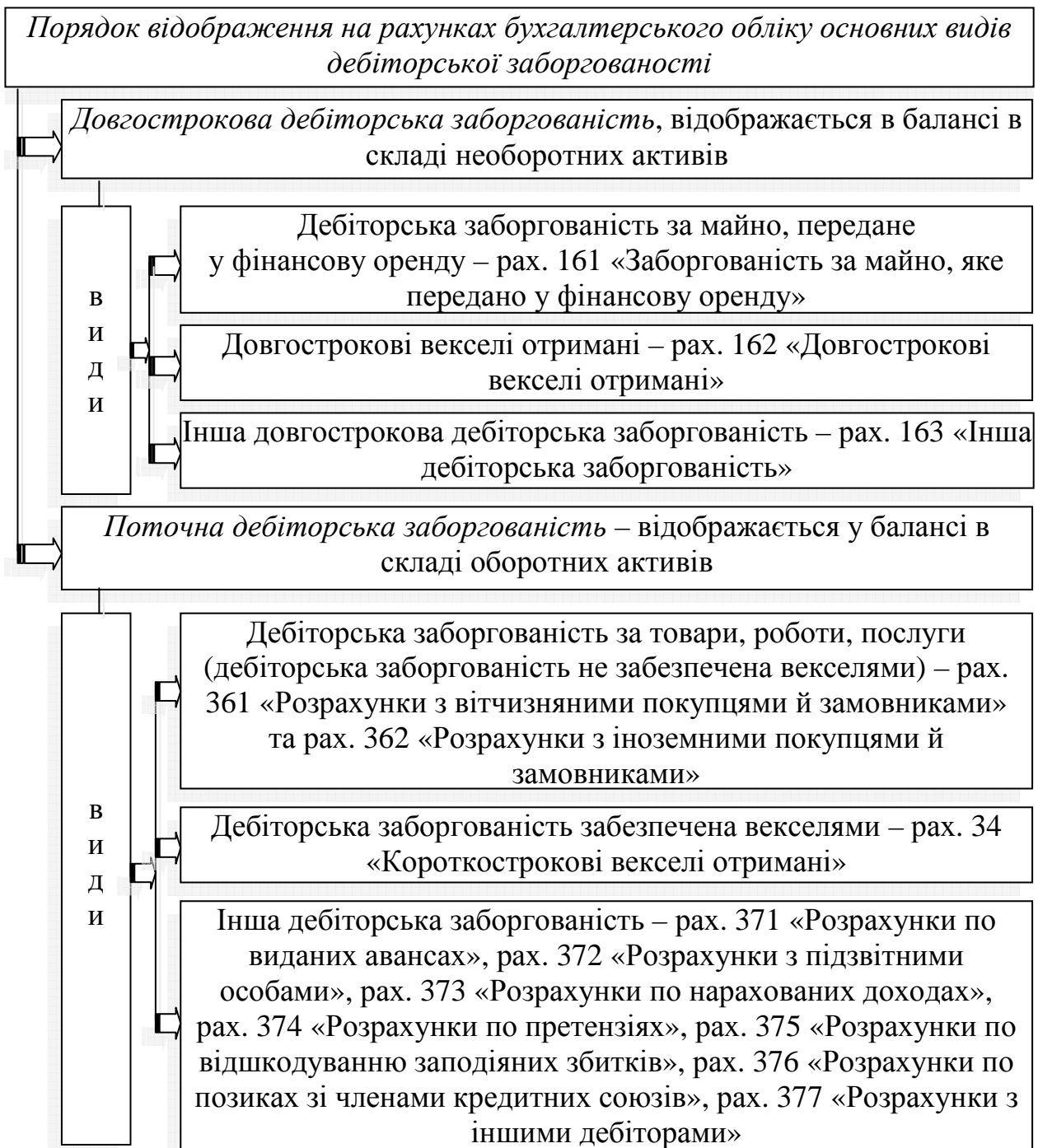


Рис. 18 – Рахунки бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості

Відповідно до П(С)БО №10 в Україні облік безнадійної заборгованості, пов'язаної з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), здійснюється методом створення *резерву сумнівних боргів* на основі балансу. Резерв сумнівних боргів корегує величину дебіторської заборгованості до її реалізаційної вартості, і дозволяє підприємству показати, що відповідна сума не

може бути стягнена з дебіторів. Згідно з п. 8. П(С)БО № 10 передбачені наступні методи визначення розміру резерву сумнівних боргів:

- 1-ий метод – виходячи із платоспроможності окремих дебіторів;
- 2-ий метод – на основі класифікації дебіторської заборгованості по строках її непогашення.

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

Класифікація дебіторської заборгованості здійснюється групуванням по строках її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. **Коефіцієнт сумнівності** – це відсоток сумнівних боргів від загальної суми дебіторської заборгованості встановленої групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги) за попередні періоди. Як правило, коефіцієнт зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості.

Дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги) у балансі відображається за первісною і чистою реалізаційною вартістю. Також відображається окремим рядком величина резерву сумнівних боргів. У підсумок балансу включається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги), яка визначається так:

$$ДЗ_{ЧРВ} = ДЗ_{ПЕРВ.ВАРТ.} - РСБ, \quad (11)$$

де $ДЗ_{ЧРВ}$ – чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги);

$ДЗ_{ПЕРВ.ВАРТ.}$ – первісна вартість дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги);

$РСБ$ – резерв сумнівних боргів.

Для нарахування й обліку резервів сумнівних боргів Планом рахунків передбачено балансовий контрактивний рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів». Створення резерву відображається у кореспонденції з рахунками обліку витрат та рахунками обліку дебіторської заборгованості. Приклади типових бухгалтерських записів за операціями обліку резерву сумнівних боргів наведені у табл. 19.

Таблиця 19 – Відображення у бухгалтерському обліку резерву сумнівних боргів

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Нараховано резерв сумнівних боргів на дату балансу	944	38
2. Списано безнадійну дебіторську заборгованість протягом звітного періоду	38	36
3. Відображено перевищення безнадійних боргів над розміром нарахованого резерву сумнівних боргів	944	36

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

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. У чому полягає порядок обліку касових операцій?
2. Охарактеризувати особливості побудови рахунку 30 «Каса» як основного джерела узагальнення інформації про наявність і рух коштів у касі підприємства.
3. Сформулювати основні етапи документального оформлення касових операцій.
4. Розкрити питання обліку інших коштів та порядку обліку грошових документів й коштів у дорозі на рахунку 33 «Інші кошти».
5. Визначити організацію обліку коштів на рахунках у банках. У чому полягають організаційні засади відкриття банками рахунків підприємств?
7. Розкрити методичні засади обліку дебіторської заборгованості. Яким чином визначається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості? Сформулювати поняття резерву сумнівних боргів.

При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:

основні: 3; 7; 9; 14; 25; 31; 34; 37; 39-40; 42; додаткові: 5-8; 11-13.

ТЕМА 9. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

1. Фінансові інвестиції: сутність і класифікація.
2. Первісна оцінка та порядок обліку фінансових інвестицій.
3. Відображення інформації про фінансові інвестиції у регістрах бухгалтерського обліку.

Фінансові інвестиції: сутність і класифікація

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються П(С)БО № 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО № 19 «Об'єднання підприємств» та П(С)БО № 20 «Консолідована фінансова звітність».

Відповідно до П(С)БО № 2 «Баланс», **фінансові інвестиції** – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора. Іншими словами *мета утримання фінансових інвестицій* підприємством полягає в одержанні доходів у вигляді дивідендів або відсотків від їх володіння; набутті вигідних відносин з іншими підприємствами або контролю над їх діяльністю; одержанні майбутніх вигод від зростання вартості здійснених інвестицій (рис. 19).

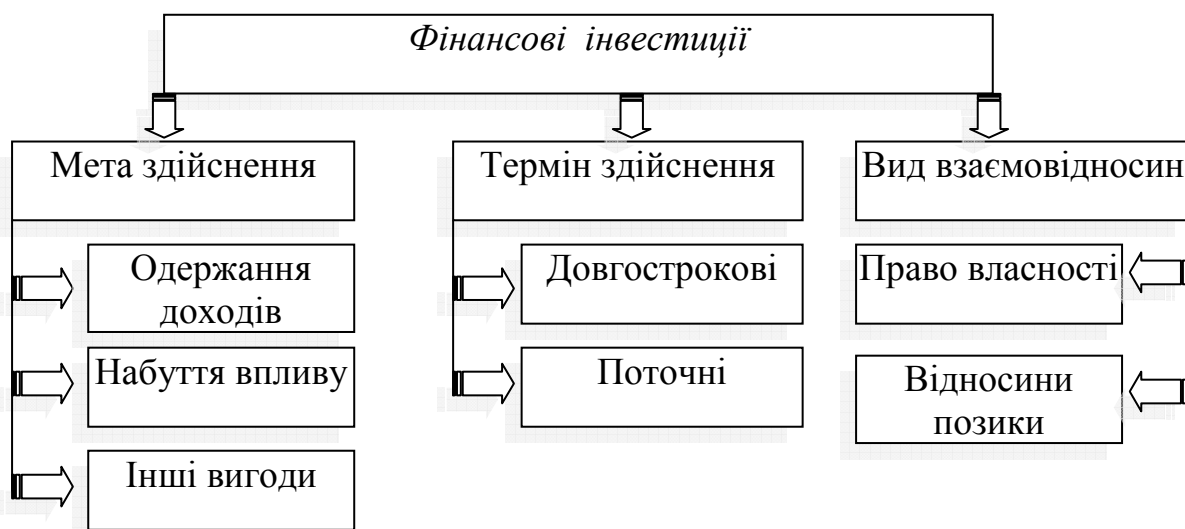


Рис. 19 – Характеристика фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції поділяються на:

- 1) довгострокові фінансові інвестиції;
- 2) поточні фінансові інвестиції;
- 3) еквіваленти грошових коштів.

Довгострокові фінансові інвестиції обліковуються на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», поточні фінансові інвестиції обліковуються на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції». Ці рахунки мають відповідні субрахунки (табл. 20). Приклади бухгалтерських проведення за операціями придбання фінансових інвестицій наведено у табл. 21.

Таблиця 20 – Відображення фінансових інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку й у формі № 1 «Баланс»

Вид фінансових інвестицій	Відображення:	
	на відповідних субрахунках бухгалтерського обліку	у рядках форми № 1 «Баланс»
1	2	3
Довгострокові	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	040 «Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств»
	142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам», 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	045 «Інші довгострокові фінансові інвестиції»
Поточні (крім еквівалентів грошових коштів)	352 «Інші поточні фінансові інвестиції»	220 «Поточні фінансові інвестиції»
Еквіваленти грошових коштів	351 «Еквіваленти грошових коштів»	230 «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті»
		240 «Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті»

Таблиця 21 – Відображення у бухгалтерському обліку операцій придбання фінансових інвестицій

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Відображено придбання частки у статутному капіталі товариства з обмеженою відповідальністю шляхом перерахування грошових коштів	141	311
2. Відображено придбання частки у статутному капіталі підприємства, яке є пов'язаною стороною, шляхом перерахування коштів з поточного рахунку	142	311
3. Відображено придбання частки у статутному капіталі підприємства, яке не є пов'язаною стороною, шляхом передачі довгострокового векселя	143	162
4. Відображено придбання довгострокових інвестицій у торговця цінними паперами шляхом передачі поточних фінансових інвестицій	14	741
5. Списано балансову вартість переданих фінансових інвестицій	971	352
6. Придбано довгострокові фінансові інвестиції шляхом внеску готової продукції до статутного фонду інших підприємств	14	701
7. Відображено придбання довгострокових облігацій за грошові кошти	143	311

Аналітичний облік фінансових інвестицій ведеться за видами фінансових вкладень та об'єктами інвестування.

Відображення інформації про фінансові інвестиції у регістрах бухгалтерського обліку

Узагальнення операцій з обліку фінансових інвестицій у регістрах бухгалтерського обліку здійснюється в *Журналі 4* (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35). *Аналітичний облік* фінансових інвестицій ведеться у *Відомості 4.2* за видами цих інвестицій, та окремо відкриваються відомості для обліку довгострокових і короткострокових фінансових інвестицій. Інформація щодо фінансових інвестицій знаходить детальне своє відображення у *Примітках до фінансової звітності* (і, звичайно, у формі № 1 «Баланс»).

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Фінансові інвестиції: сутність та порядок класифікації.
2. Назвати варіанти придбання фінансових інвестицій. Яким чином ці варіанти впливають на собівартість фінансової інвестиції?
3. Навести приклади бухгалтерських проведень з обліку операцій придбання фінансових інвестицій.
4. Пояснити механізм розкриття інформації про фінансові інвестиції у регістрах бухгалтерського обліку.

При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:
основні: 3; 7-8; 16; 24-25; 37; 40; 42; додаткові: 5; 7-8; 11.

ТЕМА 10. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

1. Власний капітал: критерії визнання та класифікаційні види.
2. Порядок оцінки власного капіталу.
3. Відображення операцій з капіталом у бухгалтерському обліку.
4. Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків). Облік цільового фінансування і цільових надходжень.
5. Відображення інформації про капітал у регістрах бухгалтерського обліку.

Власний капітал: критерії визнання та класифікаційні види

Згідно із визначенням П(С)БО № 1 та П(С)БО № 2 **власний капітал** – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Більш розгорнуте визначення власного капіталу наступне: **власний капітал** – це сума власних коштів підприємства, що є результатом його діяльності чи отримана від власників або учасників підприємства у вигляді внесків, придбаних акцій, паїв тощо. Капітал втілює в собі *ту частину активів підприємства, яку без будь-яких умов та обмежень можна визнати власністю підприємства*. Від власного капіталу слід відрізнити суми зобов'язань та ті кошти, які утримуються підприємством для виконання певних цілей (програм), тобто від майбутніх, відкладених витрат. Залежно від джерел формування власний капітал підприємства можна поділити на дві групи (рис. 19).

Головною ознакою елементів капіталу першої групи є *наявність реальних активів, що передані підприємству в обмін на корпоративні права*, на можливість брати участь в управлінні та розподілі прибутків, майна підприємства.

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

Вилучений капітал – дорівнює фактичній собівартості акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Зареєстрований капітал – юридично оформлена, офіційно проголошена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. У тому числі виділяють:

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

- **пайовий капітал** – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності.

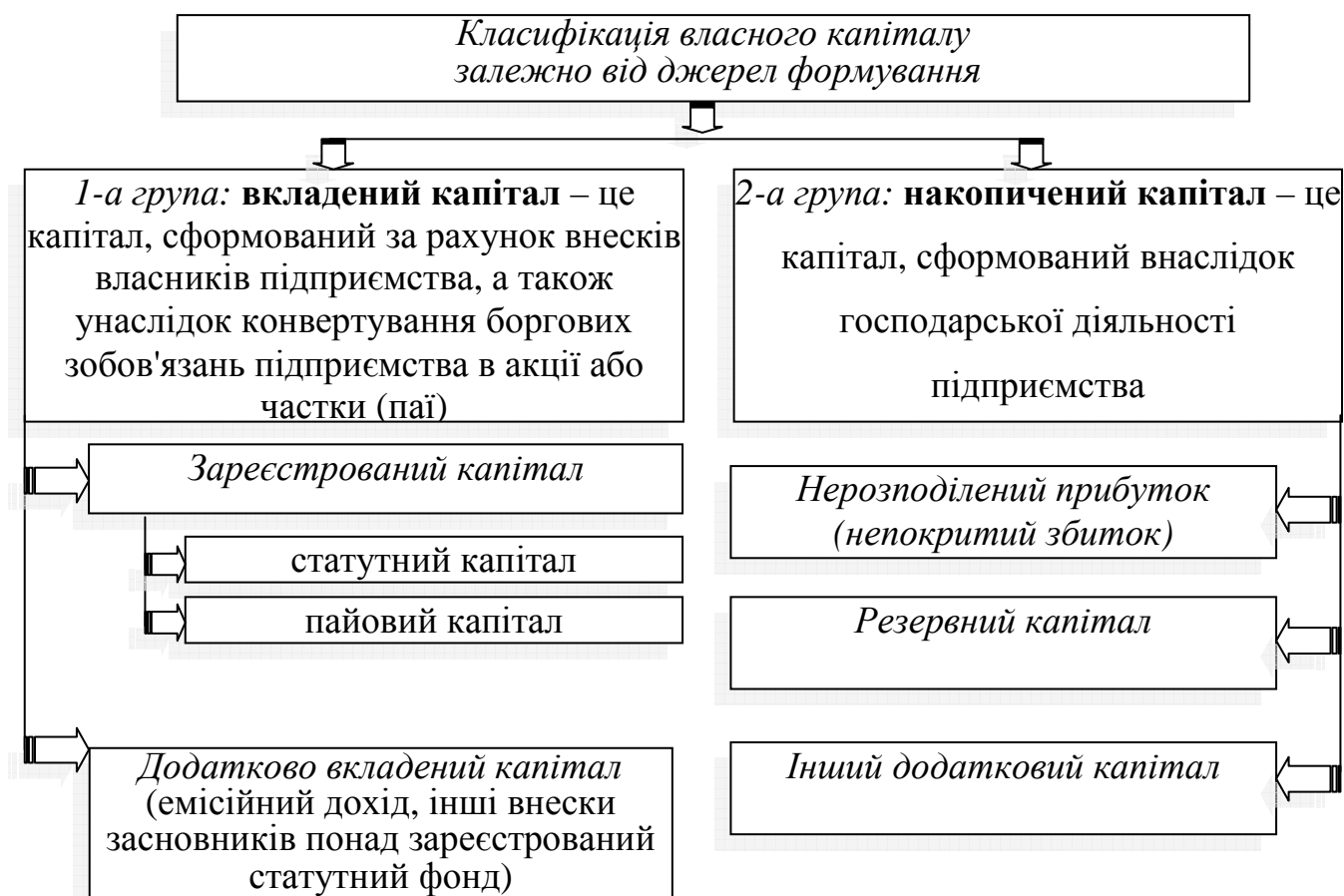


Рис. 19 – Класифікаційні види власного капіталу

Законом України «Про господарські товариства» встановлено мінімальний розмір статутного капіталу різних видів товариств:

- для акціонерного товариства – сума, еквівалентна 1250 мінімальним заробітним платам, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення акціонерного товариства (ст. 24);
- для товариства з обмеженою відповідальністю і товариства з додатковою відповідальністю – сума, еквівалентна 100 мінімальним заробітним платам, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення товариства.

Додатково вкладений капітал – це сума внесків засновників понад зареєстровану частину. У складі додатково вкладеного капіталу виділяють:

- **емісійний дохід**, який пов'язаний з придбанням акцій за ціною, вищою за їх номінальну вартість, в акціонерних товариствах;

- **інші внески засновників понад зареєстрований статутний фонд**, які вносяться без рішень про зміну розміру статутного капіталу.

Друга група елементів капіталу так чи інакше формується внаслідок діяльності підприємства – це **накопичений (зароблений) капітал**, головні елементи якого:

- **нерозподілений прибуток (непокритий збиток)** – частина чистого прибутку, що не була розподілена між власниками.
- **резервний капітал** – сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Законом України «Про господарські товариства» (ст. 14) встановлено мінімальний розмір: резервного фонду – 10% від статутного фонду, та щорічних відрахувань до резервного фонду – 5% від суми чистого прибутку. Фактичний розмір резервного фонду та щорічних відрахувань до нього встановлюється в установчих документах, але він не може бути меншим за визначений законом мінімум.

Для накопичення інформації про власний капітал підприємства та відображення операцій з капіталом у Плані рахунків передбачено четвертий клас рахунків «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Рахунки цього класу відповідають основним елементам капіталу, які були розглянуті вище та які відображаються у Балансі за встановленою П(С)БО № 2 формою (табл. 22).

Порядок оцінки власного капіталу

Оцінка елементів капіталу повинна дорівнювати оцінці тих активів, з якими вони пов'язані. Це базове правило оцінки елементів капіталу модифікується за окремими позиціями капіталу (табл. 23).

Відображення операцій з капіталом у бухгалтерському обліку

Відображення у бухгалтерському обліку операцій з капіталом повинно здійснюватись лише після ретельного аналізу суті операцій, що призводять до змін в елементах капіталу. Перш за все, *слід приділяти увагу господарським операціям з отримання або передачі активів, зміни оцінки необоротних активів та визначенню фінансових результатів. Саме такі операції найчастіше призводять до змін у власному капіталі.*

Для обліку капіталу підприємства, створення різних резервів та отримання фінансування використовуються рахунки класу 4 Плану рахунків. За кредитом

рахунків капіталу відображається збільшення відповідних його елементів, а за дебетом – зменшення.

Таблиця 22 – Відображення елементів власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку й у формі № 1 «Баланс»

Відображення власного капіталу:		
на відповідних рахунках бухгалтерського обліку	у рядках форми № 1 «Баланс»	
	I. Власний капітал	
40 «Статутний капітал»	Статутний капітал	300
41 «Пайовий капітал»	Пайовий капітал	310
421 «Емісійний дохід»	Додатковий вкладений капітал	320
422 «Інший вкладений капітал»		
423 «Дооцінка активів»	Інший додатковий капітал	330
424 «Безоплатно одержані необоротні активи»		
425 «Інший додатковий капітал»		
43 «Резервний капітал»	Резервний капітал	340
44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350
46 «Неоплачений капітал»	Неоплачений капітал	360
45 «Вилучений капітал»	Вилучений капітал	370

Таблиця 23 – Правила оцінки елементів капіталу

Елементи капіталу	Оцінка
Оплачений (вкладений) капітал	Дорівнює оцінці вкладених в обмін на корпоративні права активів, за винятком облікової вартості активів, витрачених на викуп корпоративних прав самим підприємством
У тому числі складові оплаченого капіталу:	
Статутний (пайовий) капітал	Дорівнює номінальній сумі зареєстрованого статутного (пайового) капіталу
Додатково вкладений капітал	Різниця між оцінкою вкладеного капіталу та номінальною вартістю статутного капіталу
Неоплачений капітал	Дорівнює вартості неоплаченого статутного капіталу
Вилучений капітал	Дорівнює собівартості викуплених самим товариством акцій (часток, паїв), тобто фактичній вартості їх придбання
Інший додатковий капітал	Дорівнює обліковій оцінці елементів, що з ним пов'язані
Резервний капітал	Розмір резервного капіталу передбачено статутом або законодавством
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Визначається наростаючим підсумком за весь період існування підприємства і дорівнює оцінці результату його діяльності за вирахуванням: суми оцінки всіх активів, що розподілялись між власниками (акціонерами, учасниками) як дохід від корпоративних прав (дивіденди та інші вилучення прибутку); сум, на які накладена заборона щодо розподілу між власниками

На зміни в капіталі впливають багато факторів, які виникають у процесі господарської діяльності підприємства, таких як: отримання чистого прибутку (збитку) за звітний період, розподіл прибутку, виправлення помилок і змін в обліковій політиці підприємства тощо.

Збільшення статутного капіталу може здійснюватися шляхом: збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості (коли підприємства здійснюють додатковий випуск акцій); збільшення номінальної вартості акцій.

Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків).

Облік цільового фінансування і цільових надходжень

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) є складовою частиною власного капіталу, що залишається у підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу.

Для обліку нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) у Плані рахунків призначений рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На цьому рахунку ведуть облік нерозподіленого прибутку та непокритих збитків, а також суми прибутку поточного та минулого року, що використаний у звітному році.

Сума нерозподіленого прибутку поточного року розраховується як сума нерозподіленого прибутку за попередній рік і сума чистого прибутку за поточний рік. Від цієї суми вираховуються суми нарахованих дивідендів за поточний рік і суми внесків на поповнення резервного капіталу (якщо такі здійснюються):

$$НП_{П.Р.} = НП_{ПОПЕР.Р.} + ЧП_{П.Р.} - Нар.Див._{П.Р.} - Р.К., \quad (13)$$

де $НП_{П.Р.}$ – нерозподілений прибуток поточного року;

$НП_{ПОПЕР.Р.}$ – нерозподілений прибуток за попередній рік;

$ЧП_{П.Р.}$ – чистий прибуток за поточний рік;

$Нар.Див._{П.Р.}$ – сума нарахованих дивідендів за поточний рік;

$Р.К.$ – сума внесків на поповнення резервного капіталу за поточний рік.

До **цільового фінансування і цільових надходжень** відносяться кошти, виділені за цільовим призначенням в розпорядження підприємства на проведення відповідних заходів, не пов'язаних з формуванням власних оборотних коштів. Цільове фінансування і цільові надходження з державного бюджету регламентуються Законами України та відповідних урядових постанов і нормативних документів. Для ведення бухгалтерського обліку наявності та руху коштів цільового фінансування і цільових надходжень використовується балансовий рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», за кредитом

якого відображають грошові кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування визначених заходів, а за дебетом – використані суми по визначених напрямках, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум. Основні бухгалтерські проведення з обліку цільового фінансування і цільових надходжень наведено у табл. 24.

Таблиця 24 – Порядок обліку цільового фінансування

Господарські операції	Дебет	Кредит
Зараховано на поточний рахунок підприємства цільові надходження	311	48
Кошти цільових надходжень перераховані підрядникові на фінансування капітального будівництва	631	311
Відображено використання коштів цільового фінансування на капітальне будівництво	48	69
Грошові кошти з бюджету включені у склад доходів у вигляді грантів і субсидій	48	718

Відображення інформації про капітал у регістрах бухгалтерського обліку

Операції про зміни у складі власного капіталу підприємства відображаються у *Журналі 7*, який складається за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49.

Аналітичний облік додаткового капіталу та використання прибутку за період з початку поточного року ведеться відповідно у Відомостях 7.1, 7.2. Аналогічні відомості можуть бути використані для аналітичного обліку пайового, статутного, вилученого, неоплаченого капіталу. Інформація про капітал наводиться у Балансі (форма № 1), Звіті про власний капітал (форма № 4) та у Примітках до фінансової звітності (форма №5).

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Сформулювати відомі підходи до визначення власного капіталу.
2. Окреслити основні моменти порядку класифікації власного капіталу.
3. У чому полягає суть правил оцінки елементів капіталу?
4. Проаналізувати порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій з капіталом.
5. Розкрити засади обліку нерозподіленого прибутку (непокритих збитків).
6. Навести характеристику обліку цільового фінансування.

При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:
основні: 2; 3; 7-8; 11; 19; 21; 25; 31; 35; 39-40; 41; 42; додаткові: 5; 7; 11-12.

ТЕМА 11. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

1. Зобов'язання: сутність, порядок визнання та класифікаційні групи.
2. Порядок оцінки поточних зобов'язань.
3. Довгострокові зобов'язання: особливості оцінки та відображення у бухгалтерському обліку.
4. Відображення інформації про зобов'язання у регістрах бухгалтерського обліку.

Зобов'язання: сутність, порядок визнання та класифікаційні групи

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО № 11 «Зобов'язання», норми якого застосовують підприємства незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Згідно із визначенням зобов'язань як категорії бухгалтерського обліку та фінансової звітності, наведеним у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (а також у П(С)БО № 1 та П(С)БО № 2), **зобов'язання** – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена й існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Погашення зобов'язання може здійснюватися шляхом: сплати кредиторів грошових коштів; відвантаження готової продукції, товарів або надання послуг у рахунок одержаного авансу від покупця або у порядку заліку заборгованості; переведення зобов'язань у корпоративні права, які належать кредитору (елементи капіталу) тощо.

Строк погашення зобов'язання – термін, протягом якого має бути погашено зобов'язання. З метою визнання, класифікації та оцінки у бухгалтерському обліку розрізняють: термін з моменту виникнення зобов'язання до моменту погашення; термін з дати складання фінансової звітності до дати погашення.

Сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка (як очікується) буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства – номінальна сума боргу, в угодах часто називається основною частиною боргу.

Для оцінки окремих видів зобов'язань використовується *концепція теперішньої вартості грошей*, тобто з урахуванням зміни вартості грошей у часі. Для оцінки зобов'язань **теперішня вартість** – це дисконтована сума майбутніх платежів (за винятком суми очікуваного відшкодування), яка (як очікується) буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Значення теперішньої вартості зобов'язання – це величина, що визначає вплив часу на збільшення або зменшення оцінки зобов'язання порівняно із сумою погашення. При визначенні значення дисконту слід врахувати умови погашення зобов'язання. При збільшенні відсоткових ставок оцінка довгострокових зобов'язань має тенденцію до зменшення і навпаки.

Класифікація зобов'язань (яка регламентується нормами П(С)БО № 2 та П(С)БО № 11) виділяє такі види зобов'язань (табл. 25).

Таблиця 25 – Класифікація зобов'язань

Ознака	Групи	Пояснення
1	2	3
I. За тривалістю терміну погашення заборгованості	1.1 Поточні зобов'язання	– це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу (до них відносяться: короткострокові кредити банків; поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; короткострокові векселі видані; кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги; поточна заборгованість за розрахунками: з одержаних авансів, з бюджетом, з поза бюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, із внутрішніх розрахунків; інші поточні зобов'язання)
	1.2 Довгострокові зобов'язання	– зобов'язання, які повинні бути погашені протягом більше як 12 місяців, або протягом періоду більшого, ніж один операційний цикл підприємства з дати балансу, якщо такий цикл становить більш як 12 місяців (до таких відносяться: довгострокові кредити банків; інші довгострокові фінансові зобов'язання; відстрочені податкові зобов'язання; інші довгострокові зобов'язання)
II. Залежно від визначеності терміну та оцінки зобов'язань	2.1. Зобов'язання з повністю визначеними умовами	
	2.2 Забезпечення	– не мають чітко визначеного строку та суми погашення на дату балансу. Оцінка забезпечень здійснюється на основі лише попередніх розрахунків. Період нарахування забезпечень, як правило, обмежується 12 місяцями – наприкінці року невикористані забезпечення коригуються шляхом донарахування

1	2	3
	2.3 Непередбачені зобов'язання	– це: а) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; б) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити
III. За платністю	3.1 Із виплатою відсотків позичальнику	Такими є відсоткові та фінансові зобов'язання. Серед фінансових зобов'язань виділяють: <ul style="list-style-type: none"> – фінансові зобов'язання, що виникають внаслідок отримання кредитів від банків та від небанківських установ (у випадку, якщо фінансове зобов'язання виникає внаслідок отримання кредиту від банківської установи – таке зобов'язання обліковується і виділяється у фінансовій звітності окремо); – фінансові зобов'язання, що виникають унаслідок випуску цінних паперів. Фінансові зобов'язання, які виникають внаслідок випуску самим підприємством векселів та облігацій, окремо відображаються в обліку і фінансовій звітності. <p>Вексель – це безумовне письмове зобов'язання сплатити певну суму протягом визначеного періоду чи в установленний термін на користь пред'явника векселя.</p> <p>Облігація – цінний борговий папір із визначеним терміном дії, власник якого має право на щорічне отримання відсотків та повернення номінальної вартості облігації емітентом у визначені терміни його погашення.</p>
		3.2. Безвідсоткові
IV. За видами господарської діяльності	4.1	Пов'язані з комерційною діяльністю підприємства зобов'язання
	4.2	Непов'язані з комерційною діяльністю підприємства зобов'язання
V. За видами кредиторів	5.1	Зовнішні та внутрішні зобов'язання
	5.2	Заборгованість перед банками та інша (небанківська)
	5.3	Заборгованість перед пов'язаними та непов'язаними сторонами
VI. За умовами виникнення	6.1	У зв'язку з одержанням товарів, робіт та послуг (аванси отримані)
	6.2	У зв'язку з нарахуванням витрат
	6.3	У зв'язку з випуском цінних паперів (векселів, облігацій)
VII. За виконанням умов погашення	7.1	Прострочені зобов'язання
	7.2	Непрострочені зобов'язання
	7.3	Відстрочені зобов'язання

Як окремий вид зобов'язань розглядають **доходи майбутніх періодів** – це доходи, які отримані у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах.

Для накопичення інформації про зобов'язання підприємства передбачені рахунки: класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»; класу 5 «Довгострокові зобов'язання»; класу 6 «Поточні зобов'язання».

Порядок оцінки поточних зобов'язань

Правила оцінки зобов'язань визначаються П(С)БО № 11, а також іншими П(С)БО залежно від виду зобов'язань: П(С)БО № 14 «Оренда» (у зв'язку з орендою), П(С)БО № 17 «Податок на прибуток» (відстрочені у зв'язку з податком на прибуток) та ін.

Поточні зобов'язання відображаються у балансі за сумою погашення.

У бухгалтерському обліку визнання зобов'язань при придбанні підприємством матеріальних та нематеріальних цінностей, послуг здійснюється із дотриманням принципу відповідності. Саме у момент переходу права власності, який визначається, наприклад, умовами контракту, за відсутності одночасного розрахунку в грошовій формі з постачальниками та підрядниками виникають зобов'язання за отримані активи. Для обліку таких зобов'язань використовується рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Облік зобов'язань, що не можуть бути відображені на рахунках 63 – 67, ведеться на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Для узагальнення інформації про розрахунки з бюджетом використовується рахунок 64 «Розрахунки по податках і платежах». Аналітичний облік розрахунків по податках і платежам ведеться за видами податків, зборів і обов'язкових платежів. Податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі в загальному випадку відносяться до адміністративних витрат і відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Для бухгалтерського обліку ПДВ призначені субрахунки: 641 «Розрахунки по податках» аналітичний рахунок «ПДВ», 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит». Типові записи з бухгалтерського обліку ПДВ представлені в табл. 26.

При правильному відображенні всіх господарських операцій результати податкового й бухгалтерського обліку ПДВ повинні бути однаковими.

Таблиця 26 – Типові записи з бухгалтерського обліку ПДВ

Господарські операції	Дебет	Кредит
<i>У постачальника (у випадку передоплати)</i>		
Отримано передоплату за продукцію (товари, роботи, послуги)	31	681
Відображено суму податкових зобов'язань по ПДВ у складі передоплати за продукцію (товари, роботи, послуги)	643	641/ПДВ
Відвантажено продукцію (товари, виконано роботи, надано послуги) й відображено дохід від реалізації	36	701, 702, 703
Списано суму раніше відображених податкових зобов'язань з ПДВ у складі передоплати за продукцію (товари, роботи, послуги)	701, 702, 703	643
Зроблений залік заборгованостей	681	36
<i>У покупця (у випадку передоплати)</i>		
Перераховано постачальникові передоплату за продукцію (товари, роботи, послуги)	371	31
Відображено податковий кредит з ПДВ у складі передоплати за продукцію (товари, роботи, послуги)	641/ПДВ	644
Отримано від постачальника продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), по якій зроблена оплата	20, 22, 23, 28, 91, 92, 93, 94	63, 685
Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ у складі передоплати за продукцію (товари, роботи, послуги)	644	63, 685
Зроблений залік заборгованостей	63, 685	371

Довгострокові зобов'язання: особливості оцінки та відображення у бухгалтерському обліку

У зв'язку з нестачею коштів підприємства можуть залучати для своєї діяльності позикові кошти шляхом звернення у банківські установи за довгостроковими судами. Основним документом, що визначає правові основи надання і погашення кредитів, є Положення НБУ «Про кредитування» (Постанова Правління НБУ від 28.09.95 р. №2 46 із змін. і доп.).

Відповідно до зазначеного Положення підприємством можуть використовуватися наступні *форми кредиту*: банківський, комерційний, лізинговий, іпотечний, бланковий, консорціумний. Банківський кредит надається суб'єктам кредитування всіх форм власності на умовах тимчасового користування. Основними умовами надання кредиту є забезпеченість, повернення, дотримання термінів, цільове використання. За видами банківські кредити поділяються на наступні групи (рис. 20).

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншим залученим позиковим коштам у інших осіб здійснюється на рахунку 50 «Довгострокові позики». *За дебетом* цього рахунку відображається погашення

заборгованості за довгостроковими позиками, а за *кредитом* – отримані довгострокові кредити банку.

Відображення операцій, пов'язаних з довгостроковими позиками, в бухгалтерському обліку полягає у віднесенні сум відсотків на витрати фінансової діяльності підприємства. Для відображення розрахунків із нарахованих відсотків у Плані рахунків також виділений субрахунок 684 «Розрахунки із нарахованих відсотків». Приклади бухгалтерських проведення за операціями з довгостроковими позиками наведені у табл. 27.

Таблиця 27 – Відображення у бухгалтерському обліку операцій з довгостроковими позиками

Господарські операції	Дебет	Кредит
Отримано від банку довгострокові позики	311	501
Отримано відстрочку платежу за довгостроковим кредитом	501	503
З поточного рахунку банку погашено відстрочені довгострокові кредити	503	311
Нараховано відсотки банку за користування довгостроковим кредитом	951	684
З поточного рахунку сплачено відсотки банку	684	311

Відображення інформації про зобов'язання у регістрах бухгалтерського обліку

Операції з одержання *довгострокових* і *короткострокових позик* та інші операції, облік яких ведеться на рахунках 50 «Довгострокові позики» і 60 «Короткострокові позики» відображаються у *Журналі 2*. Записи здійснюються на підставі виписок банку і доданих до них документів, що засвідчують рух залучених позикових коштів.

У *Журналі 3* та *Відомостях* аналітичного обліку 3.1 – 3.6 ведеться облік розрахунків: з постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками, різними дебіторами і кредиторами, за податками і платежами, облік виданих та отриманих короткострокових векселів, виданих довгострокових векселів, довгострокових і поточних зобов'язань, відстрочених податкових активів і зобов'язань.

Існує перелік інформації відносно зобов'язань підприємства, яка повинна бути представлена у Примітках до фінансової звітності. До такої інформації відносяться всі важливі характеристики відносно виникнення, існування та погашення зобов'язань, витрат, які можуть бути з ними пов'язані.



Рис.20 – Класифікація банківських кредитів

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Сформулювати визначення терміна «зобов'язання». У чому полягає порядок визнання та порядок групування на відповідні класифікаційні групи?
2. Розкрити зміст такого окремого виду зобов'язань, як доходи майбутніх періодів.
1. З Рахунки яких класів передбачені для накопичення інформації про зобов'язання підприємства?
3. Оцінка поточних зобов'язань: порядок регламентування та приклади.
4. Яким чином здійснюється відображення в обліку кредиторської заборгованості за товари (роботи, послуги)?
5. Охарактеризувати механізм обліку непередбачених зобов'язань.
6. Навести порядок обліку довгострокових зобов'язань.
7. Розкрити зміст класифікації банківських кредитів.
8. Пояснити порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій з довгостроковими позиками.

При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:

основні: 3; 7-8; 15; 25; 31; 33; 37-39; 41-42; додаткові: 5-8; 11-12.

ТЕМА 12. ОБЛІК ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ

1. Заробітна плата: поняття, види та форми.
2. Нарахування й утримання із заробітної плати
3. Первинні документи та реєстри за операціями із заробітною платою.
4. Синтетичний облік праці та її оплати на підприємстві.

Заробітна плата: поняття, види та форми

Питання державного й договірної регулювання оплати праці, прав працівника на оплату праці та їх захисту визначаються Конституцією України, Кодексом Законів про працю України (КЗпП), Законом України «Про оплату праці», Інструкцією № 5 зі статистики заробітної плати та ін. нормативно-правовими актами. Відповідно до ст. 94 КЗпП та ст. 1 Закону України «Про оплату праці» **заробітна плата** – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Загальна структура заробітної плати подана в ст. 2 Закону «Про оплату праці». Відповідно до норм зазначених документів фонд оплати праці підприємства складається з (рис. 21).

Наведена на рис. 21 класифікація виплат працівникам не єдино можлива. Так, П(С)БО № 26 передбачає наступну класифікацію виплат: поточні виплати працівникам; виплати при звільненні; виплати по закінченню трудової діяльності; інші виплати працівникам (виплати інструментами власного капіталу й інші довгострокові виплати). Чинним законодавством передбачене надання громадянам, що працюють на підприємствах, обов'язкової державної соціальної гарантії – мінімальної заробітної плати. **Мінімальна заробітна плата** (згідно зі ст. 3 Закону «Про оплату праці») являє собою законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може виконуватися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт). Станом на 01.01.11 р. розмір мінімальної заробітної плати складає 941 грн.

Основними документами, що визначають застосування на підприємстві оплати праці, розміри основної та додаткової зарплати, преміювання працівників тощо, є: колективний договір, Положення про преміювання на підприємстві, Положення про вислугу років.

Вітчизняним законодавством виділяється й поняття «*середня заробітна плата*», порядок нарахування якої затверджений Інструкцією № 5 від 13.01.04р.

Згідно зі ст. 96 КЗпП України основою організації оплати праці є *тарифна система оплати праці*, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик (довідники). **Тарифна система оплати праці** – це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісну сторону праці. В умовах ринкової економіки набули розповсюдження форми оплати праці за кінцевий результат – у процентах до одержаного доходу або прибутку.

Нарахування й утримання із заробітної плати

Із процесом нарахування й виплати заробітної плати пов'язана необхідність нарахування відповідних сум, які підприємство розраховує виходячи із суми витрат на оплату праці й самостійно перераховує в соціальні фонди (так звані **нарахування на заробітну плату**), а також відрахувань, які утримуються підприємствами із заробітної плати кожного працівника й перераховуються в бюджет і соціальні фонди (так звані **утримання із заробітної плати**). *Утримання із заробітної плати відрізняються від нарахувань тим, що джерелом виплати є доходи кожного працівника.* Законодавством передбачені такі нарахування та утримання (рис. 22).

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Нарахування та утримання єдиного соціального внеску проводиться відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.10 р. №2464-VI. *Розмір утримань з заробітної плати складає 3,6% від сукупного доходу громадянина. Розмір нарахувань залежить від ступеня небезпеки виробництва. Мінімальний розмір – 36,76%, а максимальний – 49,7%.*



Рис. 21 – Склад фонду оплати праці підприємства



Рис. 22 – Перелік нарахувань та утримань із заробітної плати

Для обчислення величини податку (збору) необхідно знати *базу оподаткування*, величину *обмеження* на базу оподаткування (зазвичай *податки* мають певне верхнє та нижнє *обмеження* на величину *базу оподаткування*), встановлені *пільги* для певних категорій працівників та *алгоритм розрахунку*. **База оподаткування (внеску)** – частина із загальної суми нарахування працівнику, з якої виконується нарахування величини податку (внеску).

Податок з доходів фізичних осіб (ПДФО) (також відомий як «*прибутковий податок*»):

- *база оподаткування* включає в себе всі види нарахувань;
- *пільги*: діє податкова соціальна пільга (ПСП).
- *алгоритм розрахунку*:

$$\text{ПДФО} = \text{База оподаткування} \times 15,0\% \quad (14)$$

(17% з суми, що перевищує 9410 грн.)

Податкова соціальна пільга встановлюється в розмірі половини мінімальної заробітної плати (470,5 грн.). Право на використання цієї пільги має громадянин, заробітна плата якого менша за прожитковий мінімум.

Приклад 1: Розрахувати розмір нарахувань, утримань і ПДФО з заробітної плати працівника, що дорівнює мінімальній заробітній платі. Розмір мінімальної заробітної плати на 01.01.11 р. – 941грн. та прожиткового мінімуму $(941 \times 1,4) = 1\,320$ грн. Тоді:

утримання:

1) Збір до ПФ $3,6\% = 941 \times 3,6\% = 33,88$ грн.;

2) ПДФО $= (941 - 33,88 - 470,5) \times 0,15 = 65,49$ грн.

нарахування: $941 \times 0,3676 = 345,90$ грн.

При обчисленні соціальних внесків треба звернути увагу на максимальну суму заробітної плати (доходу), з якої відповідно до Законів України справляють страхові внески.

Здійснивши визначення нарахованих сум заробітної плати бухгалтерія обчислює утримання з заробітної плати. Різниця між нарахованою сумою заробітної плати й утриманням по кожному працівнику складає суму до видачі.

Первинні документи та реєстри за операціями із заробітною платою

Для документального оформлення операцій, що відбуваються на підприємствах при нарахуванні, виплаті та відображенні заробітної плати в бухгалтерському обліку, існують типові форми, які регламентуються спеціальними документами. Одним з них є Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі» (від 22.05.96 р. № 144). В даному документі наведено базові форми для заповнення та використання в процесі обліку заробітної плати.

Для обліку розрахунків по оплаті праці з працівниками Наказом №144 затверджені наступні типові форми (рис.23).

При прийнятті на роботу керівник підприємства видає Наказ про прийняття на роботу. При цьому у відділі кадрів на кожного працівника відкривається особова картка та особова справа. В особовій справі кожного працівника зберігаються: опис документів, особовий листок з обліку кадрів, автобіографія, копія документів про освіту, заява про прийняття на роботу, наказ про прийняття на роботу.

Синтетичний облік праці. Порядок обліку витрат на оплату праці

Синтетичний облік розрахунків по оплаті праці ведеться на двох субрахунках рахунка 66 «Розрахунки по оплаті праці» (табл. 28).

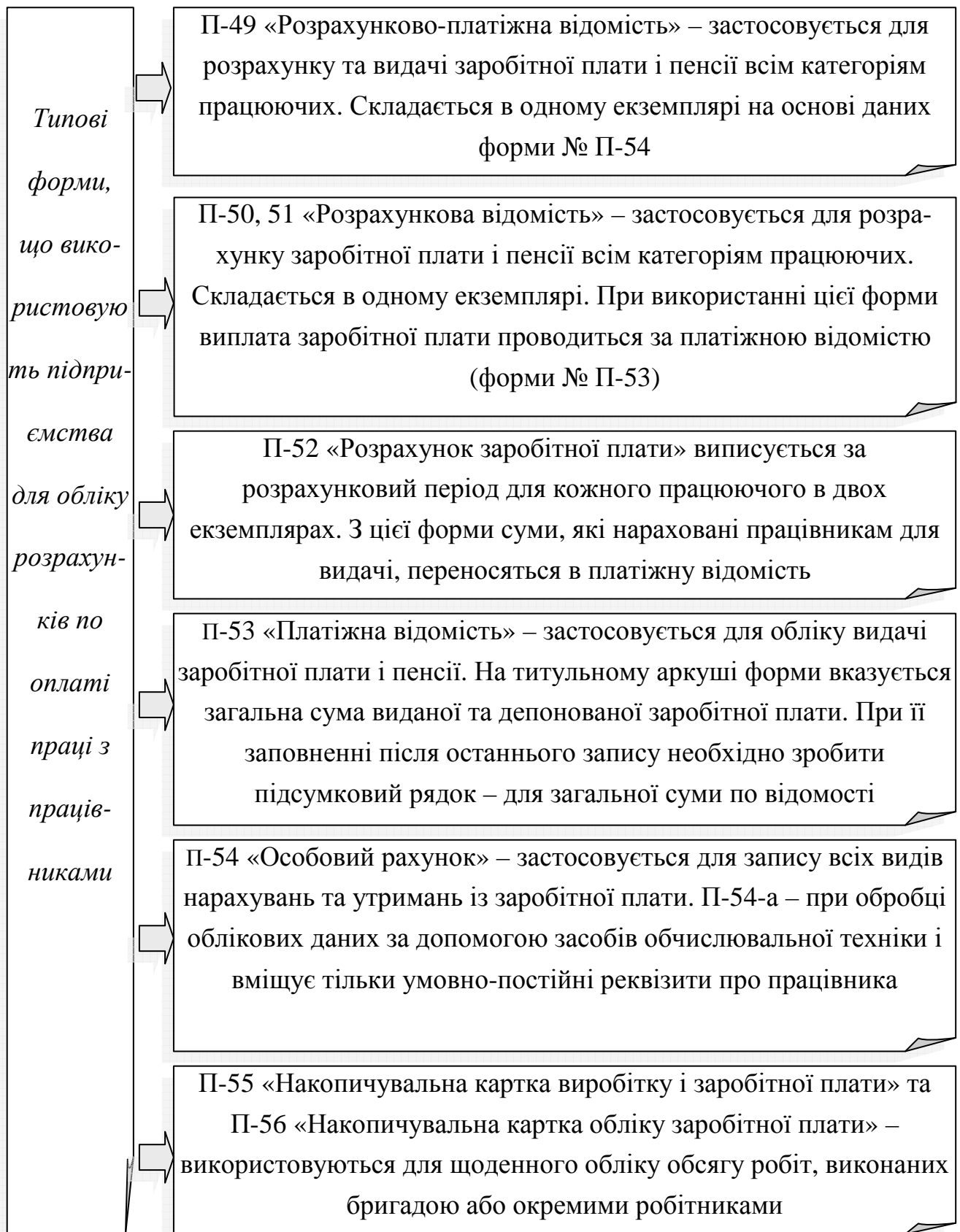


Рис. 23 – Основні типові форми, що використовують підприємства для обліку розрахунків по оплаті праці

Таблиця 28 – Характеристика субрахунків синтетичного обліку
розрахунків по оплаті праці

Субрахунок	Характеристика
661 «Розрахунки по оплаті праці»	<p>За кредитом відображається нарахована працівникам підприємства основна і додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, матеріальна допомога, суми індексації заробітної плати, компенсації втрати працівниками частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати та інші нарахування, які є доходом працівника (дивіденди, доход від розподілу прибутку, вартість оплаченого підприємством проїзду тощо)</p> <p>За дебетом відображається виплата заробітної плати, премій, матеріальної допомоги, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими листами, вартість отриманих у рахунок оплати праці матеріалів, товарів та інші утримання з нарахованих сум оплати праці персоналу</p>
662 «Розрахунки з депонентами»	<p>Використовується тільки для відображення розрахунків за не отриманою персоналом у встановлений строк сумою оплати праці. У цьому випадку здійснюється запис:</p> <p>Дебет 661 «Розрахунки по оплаті праці» Кредит 662 «Розрахунки з депонентами»</p> <p>Аналітичний облік депонованої заробітної плати організовується за кожною невикористаною сумою безпосередньо в реєстрі або книзі депонованої заробітної плати. Депоновану заробітну плату підприємства зберігають протягом трьох років, після чого вона підлягає перерахуванню до бюджету не пізніше 10 числа наступного місяця</p>

Витрати на оплату праці виступають одним з основних елементів витрат операційної діяльності підприємства. До складу даних витрат також включаються і нараховані внески до фондів соціального страхування. Підприємство здійснює облік витрат на оплату праці наступним чином:

1. якщо на підприємстві використовують тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами». У цьому випадку витрати на оплату праці персоналу групуються на рахунку 81 «Витрати на оплату праці».
2. якщо на підприємстві використовують одночасно рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності». Тоді згруповані витрати на оплату праці списуються з кредиту рахунку 81 в дебет: рахунку 23, рахунку 92 та рахунку 94.
3. якщо на підприємстві використовують тільки рахунки класу 9 «Витрати діяльності». У цьому випадку витрати на оплату праці списуються в дебет

рахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Для відображення у бухгалтерському обліку сум нарахувань на фонд оплати праці та утримань із заробітної плати персоналу підприємства, використовуються наступні рахунки (рис. 24).

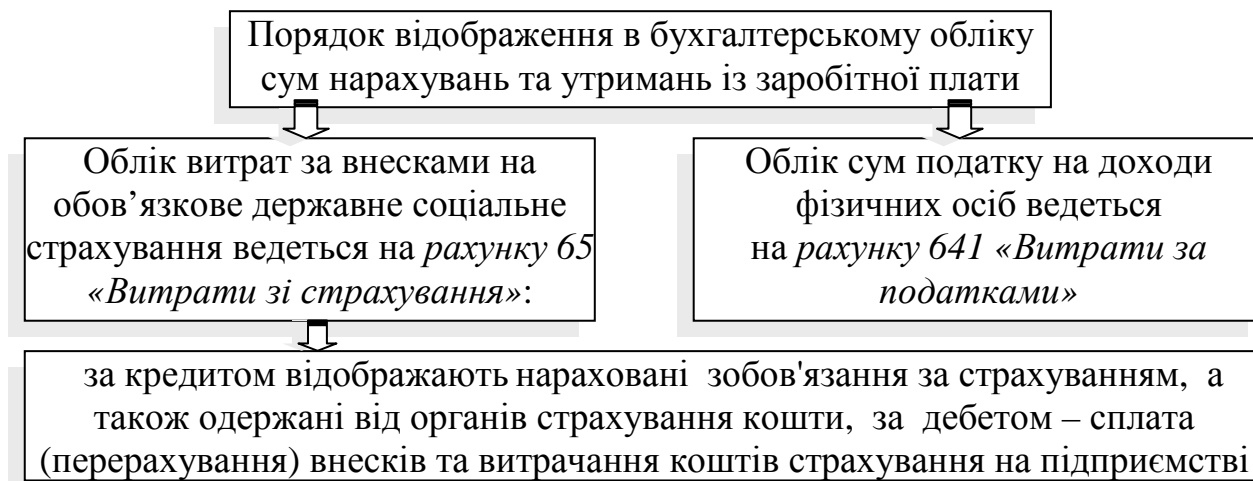


Рис. 24 – Організація обліку сум нарахувань та утримань із заробітної плати

Приклади типових бухгалтерських проведення з обліку заробітної плати наведені у табл. 29.

Таблиця 29 – Приклади бухгалтерських проведення за операціями із заробітною платою

Господарські операції	Дебет	Кредит
Нараховано заробітну плату	23	661
Відображено нарахування єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду	23	656
Утримано єдиний соціальний внесок до Пенсійного фонду	661	657
Видано заробітну плату	661	301

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Дати визначення термінам «заробітна плата», «мінімальна заробітна плата», «система оплати праці» та «тарифна система оплати праці».
2. Назвати види нарахувань та утримань із заробітної плати.
3. Перелічити первинні документи та реєстри за операціями із заробітною платою.
4. Окреслити особливості синтетичного обліку праці та його оплати на підприємствах.

*При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:
основні: 1; 3-7; 14-15; 20; 25; 31-33; 37-39; 42; 44-45; додаткові: 3; 6-8; 12-13.*

ТЕМА 13. ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1. Економіко-правове визначення витрат і затрат.
2. Умови визнання та класифікація витрат. Порядок обліку.

Економіко-правове визначення витрат і затрат

Процес діяльності може мати операційний або неопераційний характер. Операційний характер мають такі види діяльності: виробнича (перетворення ресурсів у новий продукт праці); надання послуг (перетворення ресурсів у послугу, роботу); продаж виробленої продукції (товарів: виробів, послуг, робіт) або раніше придбаних ресурсів (торгівля). Неопераційний характер мають інвестиційна та фінансова діяльність.

Коли діяльність має операційний характер, то до її початку капітал має форму грошей, які мають бути перетворені у ресурси діяльності, тобто *витрачені* у відповідні ресурси діяльності. Цей процес перетворення грошей у ресурси і має характер витрачання та носить назву **витрати**. Коли операційна діяльність закінчена, то при нормальних умовах це означає, що ресурси в результаті діяльності знову перетворені у гроші, тобто набули грошову форму. Цей момент перетворення і має назву «**дохід**». Мова не йде про масштабність, на яку суму набуто право на гроші, а про грошову сутність самого процесу. Різниця між доходами та витратами визначає приріст (**прибуток**) або зменшення (**збиток**) діяльності підприємства.

Характеристику витрат наведено у П(С)БО № 2, № 3 та № 16: **витрати** – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок цього вилучення або розподілення власниками).

Умови визнання та класифікація витрат. Порядок обліку

Загальні *умови визнання витрат* наступні: за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, вони відображаються у Звіті про фінансові результати (форма № 2) в момент вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.

Головною умовою ефективного управління підприємством виступає повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати діяльності. Важливою передумовою правильної організації обліку витрат є їх чітка класифікація. Витрати прийнято класифікувати за різноманітними ознаками (табл. 30).

Таблиця 30 – Класифікаційні ознаки групування витрат та їх види

Ознака групування	Вид
I. За способом перенесення вартості на продукцію	1.1 <i>Прямі</i> (матеріальні витрати (сировина, матеріали, паливо, енергія, напівфабрикати, комплектуючі); витрати на оплату праці (заробітна плата працівників, безпосередньо зайнятих у виробництві продукції); інші прямі (відрахування на соціальне страхування, втрати від браку)). 1.2 <i>Непрямі</i>
II. За ступенем впливу обсягів виробництва на рівень витрат	2.1 <i>Змінні</i> (абсолютна величина цих витрат зростає зі збільшенням випуску продукції та зменшується з його зниженням: витрати на сировину, матеріали, технологічне паливо та енергію, оплату праці виробничого персоналу). 2.2 <i>Постійні</i> (абсолютна величина цих витрат істотно не змінюється у зв'язку зі збільшенням (зменшенням) випуску продукції: витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, забезпеченням господарських потреб)
III. За доцільністю витрачання	3.1 <i>Продуктивні</i> (передбачені технологією й організацією виробництва). 3.2 <i>Непродуктивні</i> (необов'язкові, що виникають внаслідок недоліків у організації виробництва або порушення технології)
IV. За відношенням до собівартості	4.1 <i>Витрати на продукцію</i> (прямі та загальновиробничі витрати (рах. 23 і 91), які формують виробничу собівартість продукції). 4.2 <i>Витрати періоду</i> (витрати, які не включають до виробничої собівартості, а відносять до витрат періоду, в якому вони були здійснені (рах. 92, 93 і 94))
V. За видами витрат	5.1 <i>Витрати за економічними елементами.</i> 5.2 <i>Витрати за статтями калькуляції</i>

Таблиця 31 – Класифікація витрат за економічними елементами

Економічний елемент	Пояснення
1	2
I. <i>Матеріальні витрати</i> (рах. 20, 22)	Витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, придбані у сторонніх організацій, паливо і енергія, тара, будівельні матеріали, запчастини, МШП, використані в операційній діяльності підприємства
II. <i>Витрати на оплату праці</i> (рах. 66)	Нарахована основна, додаткова заробітна плата та інші заохочувальні та компенсаційні виплати
III. <i>Відрахування на соціальні заходи</i> (рах. 65)	Нарахування на фонд оплати праці до Пенсійного та соціальних фондів
IV. <i>Амортизація</i> (рах. 13)	Сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів із застосуванням методів, передбачених П(С)БО № 7 «Основні засоби»
V. <i>Інші операційні витрати</i> (рах. 63, 685, 372, 64)	Витрати на відрядження; оплата послуг банків; податки, збори й інші обов'язкові платежі; витрати на рекламу, на організацію прийомів, презентацій та свят; витрати на зв'язок; витрати на оплату послуг транспортних, страхових та посередницьких організацій; оплата участі в семінарах; витрати на професійну підготовку та перепідготовку працівників; витрати на проведення аудиту; сплачена орендна плата (за оперативну оренду); оплата мита та митних зборів при експорті; витрати на охорону праці, на перевезення працівників

Сам термін «**елемент витрат**» означає сукупність економічно однорідних витрат. Згідно із П(С)БО № 16 для всіх підприємств діє єдине групування витрат за економічними елементами (табл. 31).

Наведене групування не завжди дозволяє здійснювати контроль та аналіз витрат за їх цільовим призначенням у процесі виробництва, тобто не відповідає на питання, задля якої мети або потреб здійснювалися такі втрати.

Таким чином, для контролю та аналізу виробничих витрат (поряд із групуванням їх за економічними елементами) використовується групування витрат за статтями калькуляції (табл. 32), за якими і розраховується собівартість продукції.

До структури загальновиробничих витрат відносяться:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизація основних засобів та НМА загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати.

Таблиця 32 – Групування витрат за статтями калькуляції

Стаття	Деталізація
I. <i>Прямі витрати</i> (рах. 23)	Сировина, матеріали, покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, паливо, основна та додаткова заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, ін.
II. <i>Загальновиробничі витрати</i> (включаються до собівартості продукції) (рах. 91)	2.1 <i>Постійні витрати.</i> 2.2 <i>Змінні витрати</i>
III. <i>Інші витрати</i> (не включаються до собівартості продукції)	3.1 <i>Адміністративні витрати</i> (рах. 92). 3.2 <i>Витрати на збут</i> (рах. 93). 3.3 <i>Інші операційні витрати</i> (рах. 94)
IV. <i>Інші витрати</i>	4.1 <i>Фінансові витрати</i> (рах. 95, 96). 4.2 <i>Інші витрати</i> (рах. 97). 4.3 <i>Витрати на сплату податку на прибуток</i> (рах. 98). 4.4 <i>Надзвичайні витрати</i> (рах. 99)

Загальновиробничі витрати поділяють на:

1. **постійні загальновиробничі витрати** – витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Їх розподіляють на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення;
2. **змінні загальновиробничі витрати** – витрати на обслуговування та управління виробництвом, що змінюються прямо пропорційно (або майже прямо пропорційно) до зміни обсягу діяльності. Їх розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Облік загальновиробничих витрат здійснюється на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». У кінці звітного періоду загальновиробничі витрати списують: розподілені (записом Дебет 23 Кредит 91) та нерозподілені (записом Дебет 90 Кредит 91).

Змінні та постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (вид продукції, робіт, послуг) із використанням бази розподілу. Базою для розподілу загальновиробничих витрат можуть бути: години праці; заробітна плата; обсяг діяльності; прямі витрати.

Під час розподілення загальновиробничих витрат необхідно враховувати фактичний рівень потужності діяльності підприємства у співставленні його з нормальним. **Нормальна потужність** – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. *Змінні загальновиробничі витрати* розподіляються на кожен об'єкт витрат, виходячи з *фактичної потужності звітного періоду*, *постійні* – виходячи з *нормальної потужності*.

Відображення операцій з розподілу загальновиробничих витрат на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 33.

До *витрат фінансової діяльності* відносяться витрати на проценти за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за

фінансовою орендою, а також витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу. Для обліку цих витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 95 «Фінансові витрати». Зміст записів за дебетом і кредитом рахунка 95 наведений на рис. 25.

Таблиця 33 – Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку розподілу загальновиробничих витрат

Господарські операції	Дебет	Кредит
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
Нараховано орендну плату з операційної оренди	91	685
Виконано роботи з ремонту основних засобів сторонньою організацією	91	631
Нараховано заробітну плату апарату управління цехами, робітникам загальновиробничого персоналу	91	661
Списано на виробництво змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати (13 400 грн.)	23	91
Списано на собівартість реалізованої продукції нерозподілені постійні загальновиробничі витрати (200 грн.).	90	91

<i>Рахунок 95 «Фінансові витрати»</i>	
Дебет	Кредит
Витрати за їх видами, накопичені протягом року	Списання накопичених витрат у кінці звітнього року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 25 – Зміст записів за рахунком 95 «Фінансові витрати»

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі. Облік втрат від участі в капіталі ведеться на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі». Зміст записів за дебетом і кредитом цього рахунка наведено на рис.26.

<i>Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі»</i>	
Дебет	Кредит
Накопичені втрати за рік	Списання накопичених втрат у кінці звітнього року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 26 – Зміст записів за рахунком 96 «Втрати від участі в капіталі»

Інші витрати обліковуються на рахунку 97 «Інші витрати». Такими витратами є: витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з виробництвом, або реалізацією продукції (товарів), а також витрат страхової діяльності. Приклади бухгалтерських записів обліку інших витрат наведено у табл. 34.

Таблиця 34 – Відображення у бухгалтерському обліку інших витрат

Господарські операції	Дебет	Кредит
1. Відображення собівартості реалізованої довгострокової фінансової інвестиції	971	14
2. Списання залишкової вартості необоротних активів, що реалізуються	972	10, 11, 12, 15

Окрім наведених вище варіантів класифікації витрат, існує і наступний підхід до групування витрат операційної діяльності (рис. 27).

Витрати операційної діяльності поділяються на такі, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт, і витрати, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) – основна складова собівартості реалізованої продукції, яка формується протягом звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво».

Для накопичення інформації про витрати підприємства Планом рахунків передбачені окремі класи рахунків:

- рахунки 8-го класу – «Витрати за елементами» призначені для накопичення інформації про витрати, які використовуються для складання фінансової звітності, а також для розрахунку макроекономічних показників у системі національних рахунків;
- рахунки 9-го класу «Витрати діяльності». Рахунки цього класу використовуються для обліку собівартості продукції, товарів і послуг, а також загально-виробничих адміністративних витратах, витрат на збут та інших операційних витратах.

Витрати і собівартість реалізації фігурують і у формах фінансової звітності підприємства та облікових регістрах (табл. 35).



Рис. 27 – Класифікація витрат операційної діяльності

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Пояснити, у чому полягає тотожність або відмінність категорій «витрати» та «затрати».
2. Назвати існуючі вимоги до визнання витрат діяльності підприємства.
3. Назвати основні класифікаційні ознаки групування витрат.
4. Навести визначення терміну «елемент витрат».
5. Розкрити зміст прийнятої класифікації витрат за економічними елементами та рахунки бухгалтерського обліку для їх обліковування.
6. Пояснити необхідність застосування групування витрат за статтями калькуляції та порядок їх обліку.
7. Охарактеризувати порядок розкриття інформації про витрати в облікових регістрах і фінансовій звітності.

При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:
основні: 2-4; 7-9; 17-18; 24-25; 31-32; 37; 40; 42-43; додаткові: 4-5; 8; 12-13.

Таблиця 35 – Розкриття інформації про витрати в облікових регістрах і фінансовій звітності

Номер та назва рахунка	Регістр рахунку	Форми фінансової звітності					
		Форма № 1		Форма № 5		Форма № 2	
		Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код
23 «Виробництво»		Незавершене виробництво	120	Незавершене виробництво	890	–	–
90 «Собівартість реалізації»	Журнал 5,5 А	–		–		Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040
91 «Загальновиробничі витрати»		–		–		–	
92 «Адміністративні витрати»		–		–		–	–
93 «Витрати на збут»	Журнал 5,5 А	–		–		Витрати на збут	070
94 «Інші витрати операційної діяльності»		–		–		Інші витрати операційної діяльності	080
95 «Фінансові витрати»		–		–		Фінансові витрати	140
96 «Втрати від участі в капіталі»		–		–		Втрати від участі в капіталі	150
97 «Інші витрати»		–		–		Інші витрати	160
98 «Податок на прибуток»		–		–		Податок на прибуток від звичайної діяльності	180
99 «Надзвичайні витрати»		–		–		Надзвичайні витрати	205

ТЕМА 14. ОБЛІК ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1. Доходи: сутність, класифікація й умови визнання.
2. Порядок бухгалтерського обліку доходів.
3. Фінансові результати: послідовність визначення та порядок обліку.

Доходи: сутність, класифікація й умови визнання

Методологічні засади формування інформації про доходи підприємства визначає П(С)БО № 15 «Дохід». **Доходи** представляють собою збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу.

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Визнані доходи поточного періоду згідно з П(С)БО № 15 «Дохід» класифікуються в бухгалтерському обліку за наступними чотирма групами (рис. 28).

Можливість достовірної оцінки – основна умова визнання доходів. *У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі грошових коштів або їх еквівалентів, які були отримані або підлягають одержанню.*

Згідно П(С)БО № 1 звітним періодом є календарний рік, однак для одержання оперативної інформації та прийняття управлінських рішень, установлені проміжні періоди – місяць, квартал, півріччя).

Згідно з вимогами українського законодавства не визнаються доходами такі операції (рис. 29).

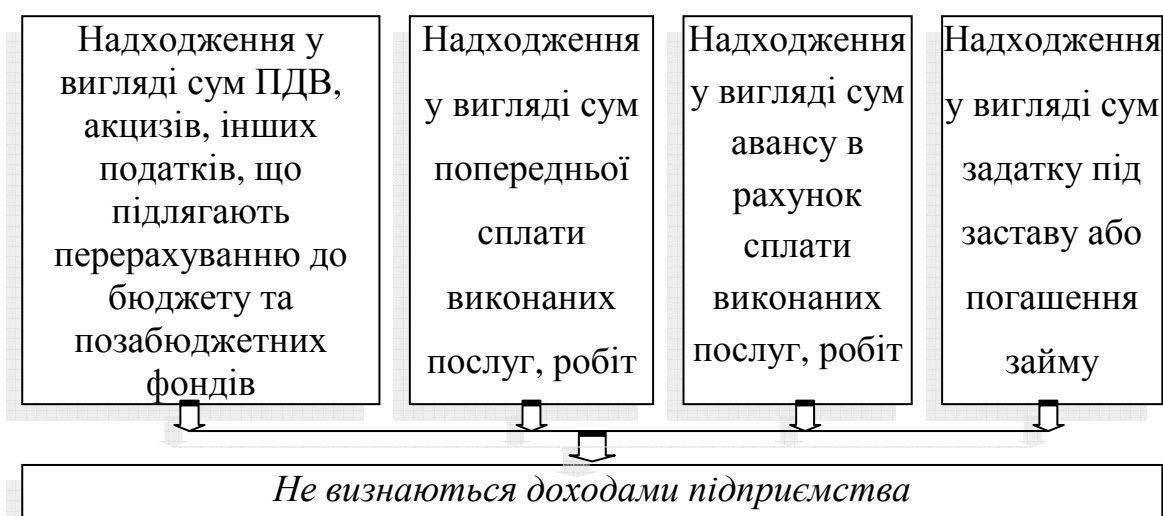


Рис. 29 – Перелік операцій, що не визнаються доходами підприємства

Класифікація доходів та умови їх визнання

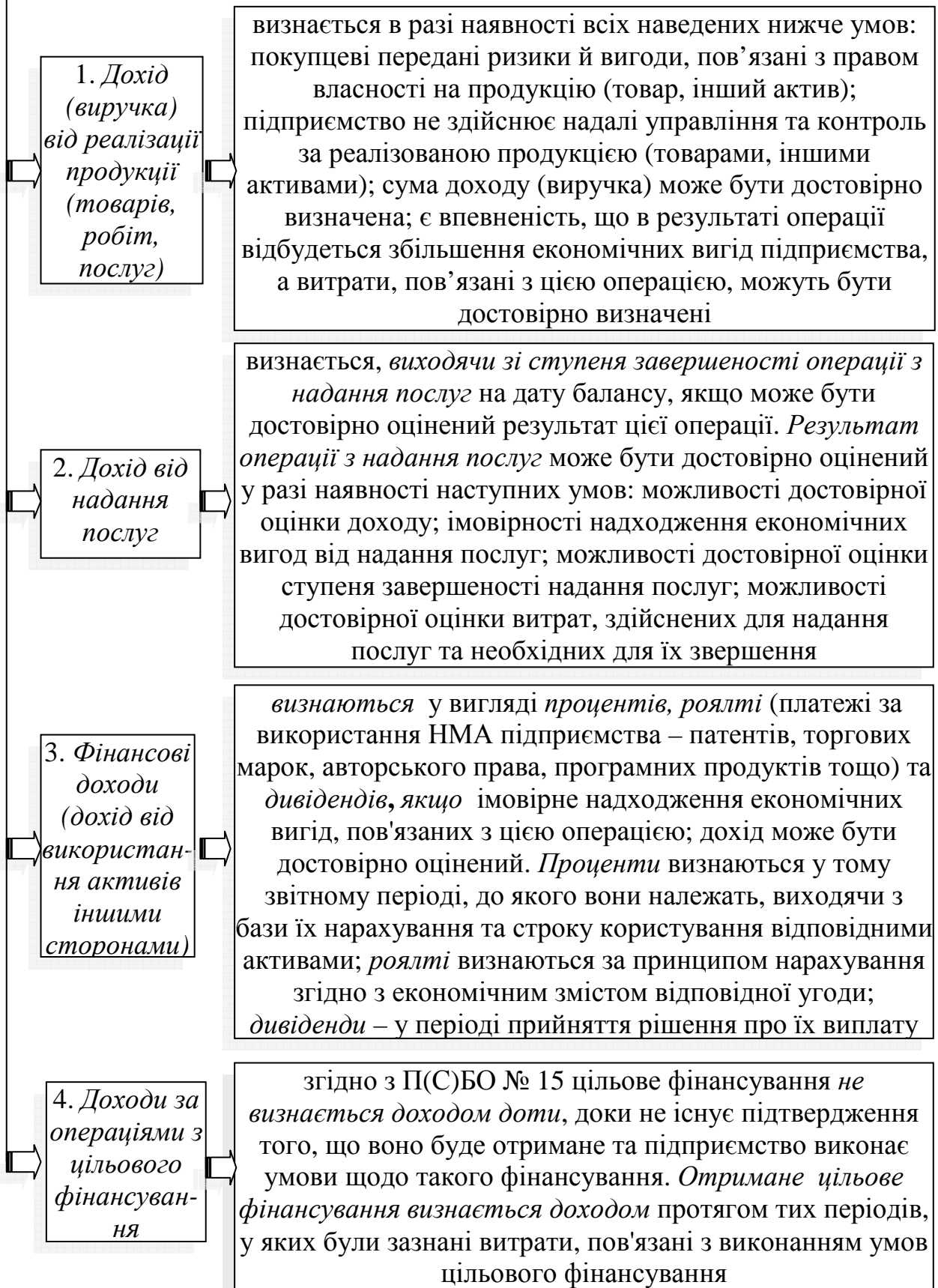


Рис. 28 – Класифікація доходів згідно з П(С)БО №15 та умови їх визнання

Доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються, що відповідає принципу обачності, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів за вартістю, яка має запобігати заниженню зобов'язань, витрат та завищенню активів і доходів підприємства.

Порядок бухгалтерського обліку доходів

Для обліку доходів Планом рахунків передбачено 7 клас рахунків «Доходи і результати діяльності».

7 клас рахунків можна вважати тимчасовим, оскільки він закривається в кінці кожного звітного періоду. У кінці періоду рахунки доходів закриваються через списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати». Інструкція до Плану рахунків дозволяє закривати рахунки доходів і витрат щомісяця або по закінченні звітного року. Структура рахунків 7 класу побудована таким чином, щоб надавати змогу підприємствам без особливих труднощів заповнювати Звіт про фінансові результати. Рахунки доходів поділяються на певні групи залежно від виду діяльності підприємства (табл. 36).

На рахунках 70-75 протягом звітного року *за кредитом* відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів, обов'язкових платежів, що включено до ціни продажів, а *за дебетом* – щомісячне відображення відповідної суми непрямих податків, зборів, обов'язкових платежів, щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79.

Для обліку *доходу від реалізації продукції* (товарів, робіт, послуг) Планом рахунків передбачено застосування рахунку 70 «Доходи від реалізації». Приклади бухгалтерських проведення з обліку доходу від реалізації продукції (товарів) наведено у табл. 37.

Для обліку *доходів від реалізації робіт та послуг* використовується рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Порядок оцінки ступеня завершеності операції із надання послуг проводиться одним з трьох варіантів:

1-ий варіант: вивчення виконаних робіт;

2-ий варіант: визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на визначену дату, у загальному обсязі послуг, що повинні бути надані:

$$\% \text{виконання} = \frac{\text{Обсяг послуг, наданих на певну дату}}{\text{Загальний обсяг послуг, які мають бути надані}} \times 100 \quad (15)$$

Таблиця 36 – Класифікація рахунків доходів у Плані рахунків

Вид діяльності		№ рахунку, субрахунку	Назва рахунку, субрахунку			
Діяльність підприємства	Звичайна	операційна	<i>Результат основної (операційної) діяльності (791)</i>			
			70	«Дохід від реалізації»		
			701	«Дохід від реалізації готової продукції»		
			702	«Дохід від реалізації товарів»		
			703	«Дохід від реалізації робіт і послуг»		
			704	«Вирахування з доходу»		
			інша операційна	71	«Інший операційний дохід»	
				711	«Дохід від реалізації іноземної валюти»	
				712	«Дохід від реалізації інших оборотних активів»	
				713	«Дохід від операційної оренди активів»	
				714	«Дохід від операційної курсової різниці»	
				715	«Одержані штрафи, пені, неустойки»	
				716	«Відшкодування раніше списаних активів»	
				717	«Дохід від списання кредиторської заборгованості»	
				718	«Одержані гранти та субсидії»	
				719	«Інші доходи від операційної діяльності»	
			інша звичайна діяльність підприємства	інвестиційна та фінансова	<i>Результат фінансових операцій (792)</i>	
					72	«Дохід від участі в капіталі»
					721	«Дохід від інвестиції в асоційовані підприємства»
	722	«Дохід від спільної діяльності»				
	723	«Дохід від інвестиції в дочірні підприємства»				
	73	«Інші фінансові доходи»				
	731	«Дивіденди одержані»				
	732	«Відсотки одержані»				
	733	«Інші доходи від фінансових операцій»				
	<i>Результат іншої звичайної діяльності (793)</i>					
	74	«Інші доходи»				
	741	«Дохід від реалізації фінансових інвестицій»				
	742	«Дохід від реалізації необоротних активів»				
	743	«Дохід від реалізації майнових комплексів»				
	744	«Дохід від неопераційної курсової різниці»				
	745	«Дохід від безоплатно одержаних активів»				
	746	«Інші доходи звичайної діяльності»				
	надзвичайна діяльність				<i>Результат надзвичайних подій (794)</i>	
			75	«Надзвичайні доходи»		
			751	«Відшкодування збитків від надзвичайних подій»		
			752	«Інші надзвичайні доходи»		

Таблиця 37 – Відображення в обліку доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів)

Господарські операції	Дебет	Кредит
<i>Реалізація готової продукції (перша подія – відвантаження продукції)</i>		
1. Відвантажено готову продукцію покупцю	361	701
2. Відображення в обліку ПДВ	701	641
3. Відображення собівартості реалізації	901	26
<i>Реалізація готової продукції (перша подія – отримання попередньої оплати)</i>		
4. Отримання попередньої оплати на поточний рахунок	311	681
5. Відображення в обліку ПДВ	643	641
6. Відвантаження попередньо оплаченої продукції	681	701
7. Відображення в обліку ПДВ	701	643
8. Списання собівартості готової продукції	901	26

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства та фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій призначено Журнал 6 (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79). Дані про окремі складові доходів підприємства накопичуються у Відомості 6.1.

Фінансові результати: послідовність визначення та порядок обліку

Фінансовий результат діяльності підприємства за поточний звітний період (місяць, квартал або рік) визначається на рахунку 79 «Фінансові результати» після закриття рахунків доходів та витрат. За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

У випадку щомісячного закриття рахунків доходів та витрат на рахунок 79 «Фінансові результати» останній рекомендується закривати на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» лише в кінці року. У цьому випадку накопичене з початку року сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» є контрольною цифрою для перевірки правильності заповнення Звіту про фінансові результати. Згорнуте кредитове сальдо за цим рахунком має відповідати рядку 220 «Чистий прибуток», згорнуте дебетове сальдо – рядку 225 «Чистий збиток».

Кінцеве сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» при його закритті у кінці звітного року списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»:

- у випадку кредитового сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» (прибутку): Дебет 79 «Фінансові результати» Кредит 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
- у випадку дебетового сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» (збитку): Дебет 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» Кредит 79 «Фінансові результати».

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат звітного періоду.

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Навести визначення категорії «доходи».
2. Розкрити ознаки класифікації доходів. Пояснити принципові аспекти визнання різних видів доходів.
3. У чому полягає порядок бухгалтерського обліку доходів?
4. Пояснити послідовність визначення кінцевого фінансового результату та порядок їх обліку.

При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:

основні: 1; 3; 7-9; 17-18; 24-25; 31; 38-40; 42; додаткові: 5-8; 11-13.

ТЕМА 15. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

1. Загальнотеоретичні аспекти й організаційні засади складання та ведення фінансової звітності.
2. Основи ведення форм фінансової звітності підприємств.

Загальнотеоретичні аспекти й організаційні засади складання та ведення фінансової звітності

Загальні вимоги до порядку складання та ведення фінансової звітності викладені в ст. 11-14 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і П(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Прийнято виділяти наступні види звітності підприємства:

- **бухгалтерська звітність** – звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів;
- **фінансова звітність** – це бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства за звітний період. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» трактує фінансову звітність як систему взаємозалежних узагальнених показників, що відображають фінансовий стан підприємства на певну дату й результати його діяльності за звітний період і базованих на бухгалтерському обліку підприємства;
- **податкова звітність** – бухгалтерська звітність, яка складається на підставі даних податкового обліку для розрахунків податків;
- **статистична звітність** – звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для визначення макроекономічних показників;
- **спеціальна й інші види звітності** включає внутрішньовідомчу звітність, звітність для органів соціального забезпечення та ін., яка складається на підставі бухгалтерських даних.

Відповідно до ст. 14 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» *фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці.*

Фінансову звітність прийнято класифікувати за наступними ознаками:

I. *За формою*: Баланс (форма № 1); Звіт про фінансові результати (форма № 2); Звіт про рух грошових коштів (форма № 3); Звіт про власний капітал (форма № 4); Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5).

II. *За складом*: звітність суб'єктів малого підприємництва, звітність представництв іноземних суб'єктів господарювання, ін.

III. *За видом*:

3.1. **Зведена** – звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичних осіб. Цю звітність становлять: міністерства й інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких відносяться підприємства державної форми власності; органи, що управляють майном підприємств комунальної форми власності; об'єднання підприємств – щодо всіх підприємств, що перебувають у їхньому складі, якщо це передбачено установчими документами.

3.2. **Консолідована** – звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи і його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Основними етапами процесу підготовки та складання фінансової звітності є:

- закриття рахунків доходів і витрат і розрахунок чистого результату звітного періоду;
- виявлення залишків на балансових рахунках;
- підтвердження залишків на балансових рахунках (інвентаризація);
- внесення коригувань після інвентаризації;
- заповнення Балансу;
- заповнення Звіту про фінансові результати;
- заповнення Звіту про рух грошових коштів;
- заповнення Звіту про власний капітал;
- заповнення Приміток;
- коригування показників звітності й формування приміток після дати балансу;
- розгляд і затвердження річної фінансової звітності;
- подання фінансової звітності.

Звітним періодом для складання фінансової звітності в Україні виступає календарний рік. Проміжна (*місячна, квартальна*) фінансова звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного періоду. Звітними періодами, таким чином, для фінансової звітності виступають (табл. 38):

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» від 28.02.00 р. № 419 всі юридичні

особи, незалежно від організаційно-правової форми господарювання й форми власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності представляють річну фінансову звітність в органи статистики.

Таблиця 38 – Періоди складання фінансової звітності підприємства

Форма фінансової звітності	Звітний період			
	І квартал з 1.01 – по 31.03	Півріччя з 1.01 – по 30.06	Дев'ять місяців з 1.01 – по 30.09	Рік с 1.01 – по 31.12
Баланс (форма № 1)	на 31.03	на 30.06	на 30.09	на 31.12
Звіт про фінансові результати (форма № 2)	за період з 1.01 – по 31.03	за період з 1.01 – по 30.06	за період з 1.01 – по 30.09	за період з 1.01 – по 31.12
Звіт про рух грошових коштів (форма № 3)	–	–	–	за період з 1.01 – по 31.12
Звіт про власний капітал (форма № 4)	–	–	–	за період з 1.01 – по 31.12
Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5)	–	–	–	за період з 1.01 – по 31.12

У Законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначений *перелік організаційно-правових форм і видів діяльності підприємств, які повинні не пізніше 1-го червня наступного за звітним роком оприлюднити річну фінансову звітність і консолідовану звітність шляхом публікації в періодичних виданнях або окремих друкованих виданнях. Такими підприємствами є: ВАТ, підприємства-емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні й фондові біржі, інвестиційні фонди, кредитні союзи, страхові компанії.*

Основи ведення форм фінансової звітності підприємств

Оскільки форма № 1 «Баланс» окремо розглянута у темі № 2, перейдемо до вивчення особливостей форм №2-5.

Звіт про фінансові результати (форма № 2) – це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Складається наростаючим підсумком з початку звітного року та подається у складі річної та квартальної звітності. Зміст та форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей визначаються: П(С)БО № 3 (порядок заповнення розділів I-III); П(С)БО № 16 (формування інформації для заповнення розділу III); П(С)БО № 17 (порядок формування інформації для заповнення ряд. 180 «Податок на прибуток» розділу I); П(С)БО № 24 (порядок формування інформації для заповнення розділу III).

Структура Звіту (рис. 30) включає в себе 3 розділи:

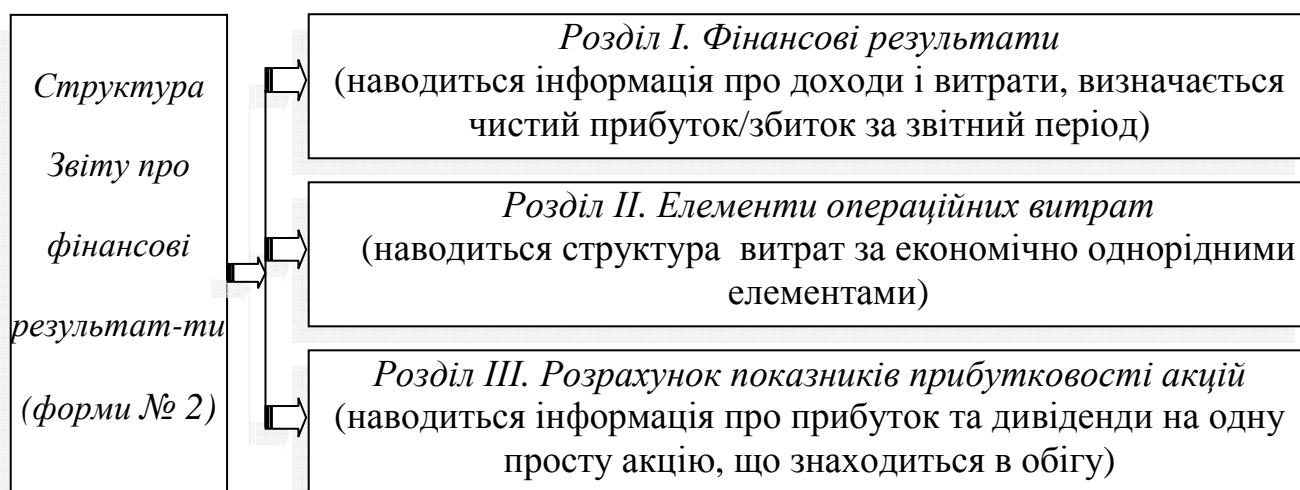


Рис. 30 – Структура Звіту про фінансові результати

Логіка побудови форми Звіту про фінансові результати, зокрема визначення кінцевого результату діяльності підприємства за звітний період (починаючи з валового прибутку і закінчуючи чистим прибутком) – наведено на рис. 31.

Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) – це звіт, який відображає надходження й витрати грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

Зміст і форма Звіту про рух грошових коштів, а також загальні вимоги до розкриття його статей визначаються П(С)БО № 4 «Звіт про рух грошових коштів». Форма № 3 відноситься до форм річної фінансової звітності.

Звіт про рух грошових коштів надає додаткову інформацію щодо змін, що сталися у балансі, а також відносно того, наскільки суттєвими є статті доходів і витрат, що були отримані та сплачені грошовими коштами.

Форма № 3 розглядає вплив діяльності підприємства на грошові потоки у розрізі видів діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової. Такий поділ інформації про рух грошових коштів надає можливість оцінити фінансові вкладення, що дозволять нарощувати прибуток у майбутньому, а також простежити вибуття грошових коштів для погашення зобов'язань перед кредиторами.

Таким чином, форма № 3 надає інформацію, звідки надходять і куди йдуть грошові кошти; їх загальну суму відображають у ряд. 400 форми № 3 «Чистий рух коштів за звітний період».

Структура Звіту про рух грошових коштів вміщує в себе три розділи (рис. 32).



Рис. 31 – Послідовність визначення фінансового результату за рядками форми №2 «Звіт про фінансові результати»

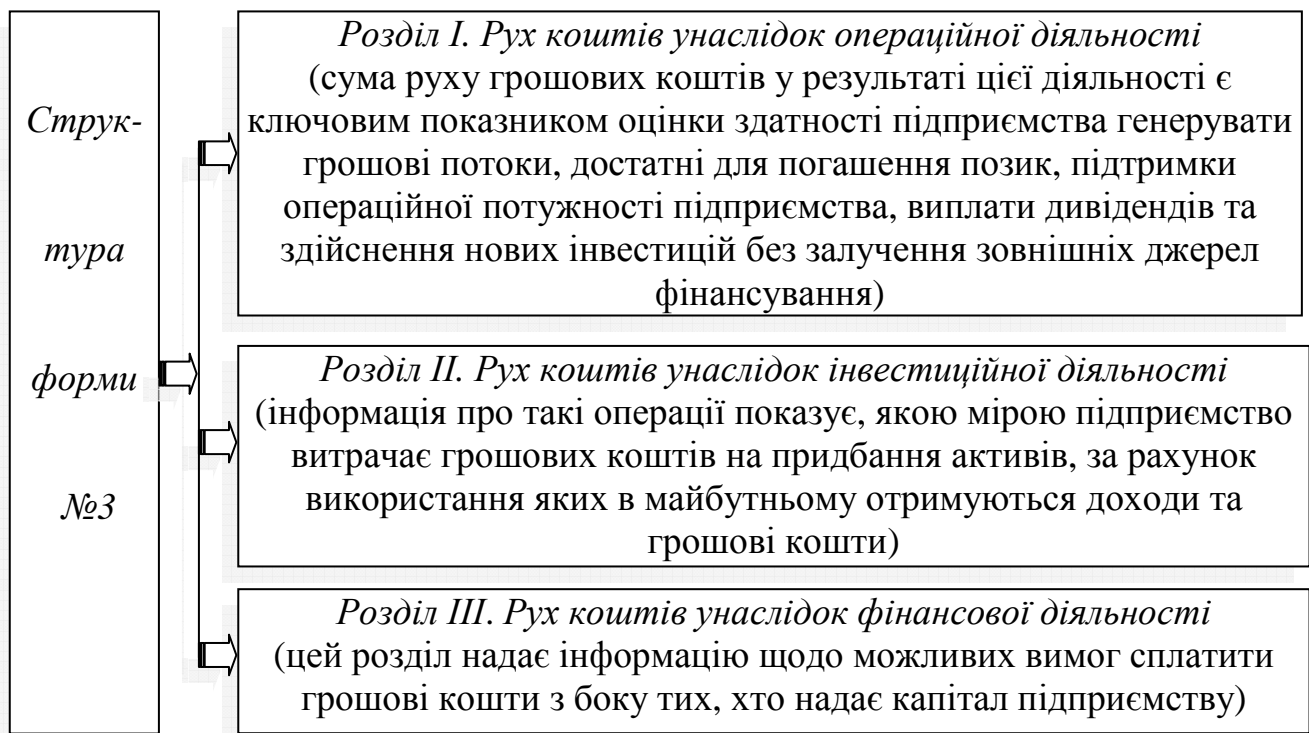


Рис. 32 – Структура Звіту про рух грошових коштів (форми № 3)

Згідно з вимогами П(С)БО № 4 у Звіті про рух грошових коштів інформація:

- подається як за звітний період (графи 3, 4), так і за попередні роки (графи 5, 6);
- розподіляється між графами Звіту – «Надходження», яка означає збільшення грошових коштів, та «Видаток», яка означає зменшення грошових коштів.

Не включаються до Звіту: внутрішні зміни у складі грошових коштів та негрошові операції. **Негрошові операції** – операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів (наприклад, отримання активів на умовах фінансової оренди, бартерні операції, переведення зобов'язань у власний капітал тощо).

Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для складання Звіту про рух грошових коштів застосовуються два методи:

1) *прямий метод* – передбачає відображення тільки тих операцій, що призвели до руху коштів (їх витрачання або надходження). Застосовується для заповнення розділів II і III Звіту про рух грошових коштів, тобто *щодо інвестиційної і фінансової діяльності*;

2) *непрямий метод* – передбачає поетапне коригування показників прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування на низку показників. Застосовується для заповнення розділу I Звіту про рух грошових коштів, тобто *щодо операційної діяльності*.

Спрощено порядок непрямого методу полягає у здійсненні коригувань прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування у *три етапи*:

- на величину доходів і витрат, які є наслідком негрошових операцій;
- на величину змін оборотних активів і поточної кредиторської заборгованості, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства;
- на величину доходів/витрат, пов'язаних з рухом грошових коштів від інвестиційної або фінансової діяльності.

Звіт про власний капітал (*форма № 4*) – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Зміст, форма і порядок заповнення Звіту про власний капітал регулюються П(С)БО № 5 «Звіт про власний капітал». Окрім того, при складанні цього звіту необхідно враховувати вимоги: П(С)БО № 1 та П(С)БО № 2 (в яких наводяться визначення більшості елементів капіталу); П(С)БО № 6 (щодо визначення сум коригувань нерозподіленого прибутку); П(С)БО № 12 (щодо складання Звіту підприємствами, які обліковують інвестиції у дочірні, асоційовані або спільні підприємства за методом участі в капіталі).

Метою складання Звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У Звіті про власний капітал відображаються джерела поповнення власного капіталу, а також операції, унаслідок яких власний капітал був зменшений. Окрім того, Звіт дозволяє простежити внутрішній рух власного капіталу, наприклад, зміну, зумовлену розподілом прибутку підприємства.

Звіт про власний капітал представляє собою *оборотну відомість з елементами шахової відомості у розрізі елементів* власного капіталу підприємства та *причин змін* власного капіталу:

- *по горизонталі* у відповідних графах вказуються елементи в розрізі рядків розділу I Пасиву Балансу;
- *по вертикалі* у відповідних рядках – джерела поповнення та причини зменшення власного капіталу;
- *на перетині* відповідних вертикальних рядків та горизонтальних граф відображаються необхідні дані.

Примітки до річної фінансової звітності (*форма № 5*) виступають складовою частиною річної фінансової звітності. Обов'язковість подання Приміток у складі річної фінансової звітності визначається Законом України «Про

бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні», а порядок її складання – окремими П(С)БО та Наказом МФУ від 29.11.00 р. № 302 «Про Примітки до річної фінансової звітності» (який було змінено та доповнено Наказами МФУ № 989 від 10.12.02 р. та № 602 від 28.10.03 р.).

Примітки мають виключно важливу роль для користувачів фінансової звітності оскільки вони деталізують, інтерпретують та роз'яснюють інформацію щодо фінансово-майнового стану підприємства, поточних результатів його діяльності, яка наводиться у річному звіті, розкривають найважливіші моменти щодо облікової політики, яка застосовувалась підприємством у звітному році.

Питання для самоперевірки та контролю засвоєних знань

1. Навести визначення основних видів звітності.
2. Розкрити зміст видів фінансової звітності згідно із класифікаційними ознаками їх групування.
3. Назвати основні етапи процесу підготовки та складання фінансової звітності.
4. Пояснити існуючі звітні періоди складання та строки надання фінансової звітності підприємства.
5. Чим, на Вашу думку, зумовлено існування переліку організаційно-правових форм і видів діяльності підприємств, які повинні оприлюднювати річну фінансову звітність?
6. Охарактеризувати структуру та специфічні аспекти заповнення форми №2 «Звіт про фінансові результати».
7. Які підприємства повинні заповнювати III Розділ «Розрахунок показників прибутковості акцій» форми № 2?
8. Дати пояснення необхідності застосування прямого та непрямого методів складання форми №3 «Звіт про рух грошових коштів».
9. Що виступає метою складання форми № 4 «Звіт про власний капітал».
10. Дати характеристику основним аспектам ведення форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

При викладенні матеріалу використано нормативні та літературні джерела:

основні: 1; 3; 7-11; 19; 25; 30-31; 35-36; 42; додаткові: 5-8; 11-14.

СПИСОК ДЖЕРЕЛ

Основна література:

1. Конституція України: офіц. текст: [прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996р. із змінами, внесеними Законом України від 8 грудня 2004р.: станом на 1 січня 2006р.]. – К.: Мін.-во Юстиції України, 2006. – 124с.
2. Податковий Кодекс України: [закон України: офіц. текст: за станом на 2 грудня 2010р. із змінами, внесеними Законом України від 23 грудня 2010р.] // *Голос України*. – 2010. – №№229-230 (4979—4980). – С.4-62.
3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: [закон України: офіц. текст: за станом на 16 липня 1999р. із змінами, внесеними Законом України від 9 лютого 2006р.] // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. – 2006. – №46. – ст.391.
4. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: [закон України: офіц. текст: за станом на 08 липня 2010р.] // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2011, №2-3, ст.11.
5. Кодекс законів про працю України: [закон України: офіц. текст: за станом 12 жовтня 1971р. із змінами, внесеними Законом України від 3 лютого 2011р.] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=322-08>
6. Про оплату праці: [закон України: офіц. текст: за станом на 24 березня 1995р. із змінами, внесеними Законом України від 23 вересня 2010р.] // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. – 2011. – №6. – ст.44.
7. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. №87 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009р. №1125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu1/>.
8. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №2 «Баланс»: наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. №87 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009р. №1125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99>.
9. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №3 «Звіт про фінансові результати»: наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. №87 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 24 вересня 2010р. №1085 // *Офіційний вісник України*. – 1999. – №25. – С.343.
10. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №4 «Звіт про рух грошових коштів»: наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. №87 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 10.06.2010р. №382. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0398-99&c=1#Public>.
11. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №5 «Звіт про власний капітал»: наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. №87 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009р. №1125. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0399-99&c=1#Public>.
12. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000р. №92 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009р. №1125. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0399-99&c=1#Public>.
13. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999р. №246 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 листопада 2002р. №989. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>.
14. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №10 «Дебіторська заборгованість»: наказ Міністерства фінансів України від 08 жовтня 1999р. №237 із змінами, внесеними

Наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006р. № 1213. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0725-99>.

15. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №11 «Зобов'язання»: наказ Міністерства фінансів України від 31.01.00р. №20 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009р. №1125. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0399-99&c=1#Public>.

16. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №12 «Фінансові інвестиції»: наказ Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000р. №91 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 23 травня 2003р. №363. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0284-00>.

17. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999р. №290 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009р. №1125. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>.

18. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. №318 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009р. №1125. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.

19. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №24 «Прибуток на акцію»: наказ Міністерства фінансів України від 16 липня 2001р. №344 // Офіційний вісник України. – 2001. – №31. – С.410. – Ст.1444.

20. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №26 «Виплати працівникам»: наказ Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003р. №601 // Офіційний вісник України. – 2003. – №46. – С.148. – Ст.2408.

21. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: наказ Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003р. №617 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 05 березня 2008р. №353. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1054-03&c=1#Files>.

22. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №28 «Зменшення корисності активів»: наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004р. №817 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 11 грудня 2006р. № 1176. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0035-05&c=1#Public>.

23. Положення бухгалтерського обліку №32 «Інвестиційна нерухомість»: наказ Міністерства фінансів України від 02 липня 2007р. №779 // Офіційний вісник. – 2007. – №52. – С.247. – Ст.2151.

24. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995р. №88 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 08 листопада 2010р. №1327. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95&c=1#Public>.

25. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. №291 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 № 1125. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&c=1#Public>.

26. Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: наказ Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994р. №69 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 05 серпня 2010р. №832. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94>.

27. Інструкція про порядок визначення розмірів збитку від розкрадань, нестачі, знищення матеріальних цінностей: наказ Міністерства фінансів України від 22 січня 1996р. №116 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 16 грудня 2009р. №1393. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=26&ArtID=316>.
28. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: наказ Міністерства фінансів України від 10 січня 2007р. №2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66826&cat_id=50097.
29. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003р. №561 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 2008р. №498. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=50263&cat_id=50097.
30. Перелік видів діяльності, за якими складається зведена фінансова звітність: наказ Міністерства фінансів України від 24 лютого 2000р. №37 // Офіційний вісник України. – 2000. – №11. – С.294. – Ст.440.
31. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку та визнання такими, що втратили чинність, наказів Міністерства: наказ Міністерства фінансів України від 24 вересня 2010р. №1085 // Офіційний вісник України. – 2010. – №82. – С.117. – Ст.2903.
32. Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000р. №356 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №1. – С.54.
33. Про кореспонденцію рахунків: наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2001р. №143 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 10.06.2005 №460. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0335-01&c=1#Public>.
34. Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: постанова Національного банку України від 21 січня 2004р. №22 із змінами, внесеними постановою Національного банку України від 15 травня 2009р. №296. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0377-04&c=1#Public>.
35. Про Примітки до річної фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000р. №302 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року №1125. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG5125.html.
36. Порядок надання фінансової звітності: постанова Кабінету міністрів України від 28 лютого 2000р. №419 із змінами, внесеними постановою Кабінету міністрів України від 29.09.2010 № 879. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=419-2000-%EF&c=1#Public>.
37. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів): навч. посібник / В. В. Бабіч, С. В. Сагова. – К.: КНЕУ, 2006. – 282с.
38. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – 370с.
39. Гордієнко Н.І. Фінансовий облік: навч. посібник для самостійного вивчення дисципліни / Н.І. Гордієнко. – Харків: ХНАМГ, 2004. – 156с.
40. Грабова Н.М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: навч. посібник / Н.М. Грабова, Ю.Г. Кривоносов. – К.: «АСК», 2006. – 416с.
41. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник – К.: КНЕУ, 2001.
42. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: коментарі / за ред. Я. Кавторєва. – Х.: Фактор, 2008. – 1328с.
43. Свідерський Є. І. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посібник / Є. І. Свідерський – К.: КНЕУ, 2004. – 233с.

44. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / О.І. Васюта-Беркут, Г.Ф. Шепітько, Н.О. Ромашевська; за заг.ред. В.Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – К.: МАУП, 2003. – 176с.
45. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. – К.: Знання, 2004.– 447с.

Додаткова література:

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 692с.
2. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для вузів / Ф.Ф. Бутинець. –Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640с.
3. Бухгалтерський облік в документах: навч. посібник під редакцією Л.М. Чернелевського, 2-ге вид., переробл. і доп. – К.: Кондор, 2007. – 430с.
4. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник під редакцією М. В. Кужельного / Н. М. Грабова, М. В. Кужельний. – К.: А.С.К., 2002. – 266с.
5. Грачёва Р.Е. Энциклопедия бухгалтерского учёта / Р.Е. Грачёва. – К.: Галицкие Контракты, 2004. – 832с.
6. Завгородній А.Г., Партин Г.О. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: навч. посібник / А.Г. Завгородній, Г.О. Партин. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2004. – 377с.
7. Космина Р.М. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Р.М. Космина. – К.: Вища школа, 2003. – 174с.
8. Зубілевич С.Я. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України (За національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку): посібник / С.Я. Зубілевич, І.Ю. Кравченко, О.О. Прокопенко, Д.Г. Школьніков, Н.С. Юрєвич. – 3 вид., перероб. та доп. – Київ, 2002. – 500с.
9. Михайлов М.Г. Бухгалтерський облік (теорія): навч. посібник / М.Г. Михайлов, А.І. Глушаченко, В.П. Гончар, Г.А. Болмат. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 248с.
10. Пачолі Л. Трактат о счетах и записях; под ред. Я.В. Соколова / Л. Пачолі. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368с.
11. Сердюк В.Н. Бухгалтерский учет: учебное пособие / В.Н. Сердюк. – 7-е изд., изм. и доп. – Донецк: Норд-ПРЕСС, 2006. – 490с.
12. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посібник / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526с.
13. Управління витратами: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / М.Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
14. Шарманська В.М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку: навч. посібник / В.М. Шарманська. – К.: Знання, 2003. – 269с.

Інтернет-ресурси

14. Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
15. Сайт Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>.
16. Сайт журналу «Баланс» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.balance.dp.ua>.
17. Сайт журналу «Бухгалтер» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalter.kharkov.com>.
18. Сайт газети «Все про бухгалтерський облік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.voby.com.ua>.
19. Сайт журналу «Дебет-Кредит» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua>.
20. Сайт журналу «Податки і бухгалтерський облік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.factor.kharkov.com>.
21. Сайт газети «Урядовий кур'єр» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukcc.com.kiev.ua>.

ДОДАТОК 1

Таблиця – Перелік Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку

№	Найменування	Дата затвердження МФУ
1	«Загальні вимоги до фінансової звітності»	31.03.99 р. № 87
2	«Баланс»	31.03.99 р. № 87
3	«Звіт про фінансові результати»	31.03.99 р. № 87
4	«Звіт про рух грошових коштів»	31.03.99 р. № 87
5	«Звіт про власний капітал»	31.03.99 р. № 87
6	«Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	28.05.99 р. № 137
7	«Основні засоби»	27.04.2000 р. № 92
8	«Нематеріальні активи»	18.10.99 р. № 242
9	«Запаси»	20.10.99 р. № 246
10	«Дебіторська заборгованість»	8.10.99 р. № 237
11	«Зобов'язання»	31.01.2000 р. № 20
12	«Фінансові інвестиції»	26.04.2000 р. № 91
13	«Фінансові інструменти»	30.11.01 р. № 559
14	«Оренда»	28.07.2000 р. № 181
15	«Дохід»	29.11.99 р. № 290
16	«Витрати»	31.12.99 р. № 318
17	«Податок на прибуток»	28.12.2000 р. № 353
18	«Будівельні контракти»	28.04.2001 р. № 205
19	«Об'єднання підприємств»	7.07.99 р. № 163
20	«Консолідована фінансова звітність»	30.07.99 р. № 176
21	«Вплив змін валютних курсів»	10.08.2000 р. № 193
22	«Вплив інфляції»	28.02.02 р. № 147
23	«Розкриття інформації про пов'язані сторони»	18.06.01 р. № 303
24	«Прибуток на акцію»	16.07.01 р. № 344
25	«Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	25.02.2000 р. № 39
26	«Виплати працівникам»	28.10.03 р. № 601
27	«Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність»	3.10.07 р. № 1100
28	«Зменшення корисності активів»	24.12.04 р. № 817
29	«Фінансова звітність по сегментах»	19.05.05 р. № 412
30	«Біологічні активи»	18.11.05 р. № 790
31	«Фінансові витрати»	28.04.06 р. № 415
32	«Інвестиційна нерухомість»	2.07.07 р. № 779
33	«Витрати на розвідку запасів корисних копалин»	26.08.08 р. № 1090

**ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
АКТИВІВ, КАПІТАЛУ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ І ГОСПОДАРСЬКИХ
ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ І ОРГАНІЗАЦІЙ**

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування	Характер – активний (А) або пасивний (П)
Код	Назва	Код	Назва		
1	2	3	4	5	6
Клас 1. Необоротні активи					
10	Основні засоби	01	Земельні ділянки	усі види діяльності	А
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель		
		103	Будинки та споруди		
		104	Машини й обладнання		
		105	Транспортні засоби		
		106	Інструменти, прилади й інвентар		
		107	Робоча та продуктивна худоба		
		108	Багаторічні насадження		
		109	Інші основні засоби		
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	усі види діяльності	А
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи		
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди		
		114	Природні ресурси		
		115	Інвентарна тара		
		116	Предмети прокату		
		117	Інші необоротні матеріальні активи		
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	усі види діяльності	А
		122	Права користування майном		
		123	Права на знаки для товарів і послуг		
		124	Права на об'єкти промислової вартості		
		125	Авторські та суміжні з ними права		
		126	Виключено		
		127	Інші нематеріальні активи		
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	усі види діяльності	П
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів		
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів		
14	Довготермінові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	усі види діяльності	А
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам		
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам		

1	2	3	4	5	6
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	усі види діяльності	А
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів		
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів		
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів		
16	Довготермінова дебіторська заборгованість	161	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	усі види діяльності	А
		162	Довгострокові векселі одержав		
		163	Інша дебіторська заборгованість		
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	усі види діяльності	А
18	Інші необоротні активи		За видами активів	усі види діяльності	А
19	Гудвіл при придбанні		За видами об'єктів інвестування	усі види діяльності	П
		191	Гудвіл		
		192	Негативний гудвіл		
Клас 2. Запаси					
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	усі види діяльності	А
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби		
		203	Паливо		
		204	Тара й тарні матеріали		
		205	Будівельні матеріали		
		206	Матеріали, передані в переробку		
		207	Запасні частини		
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення		
		209	Інші матеріали		
21	Тварини на вирощуванні та відгодівлі	211	Молодняк тварин на вирощуванні	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом	А
		212	Тварини на відгодівлі		
		213	Птиця		
		214	Звірі		
		215	Кролі		
		216	Сім'ї бджіл		
		217	Доросла худоба, що вибракувана з основного стада		
		218	Худоба, що прийнята від населення для реалізації		
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	усі види діяльності	А

1	2	3	4	5	6
23	Виробництво		За видами виробництв	усі види діяльності	А
24	Брак у виробництві		За видами продукції	галузі матеріального виробництва	А
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	промисловість	А
26	Готова продукція		За видами готової продукції	промисловість, сільське господарство тощо	А
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом	А
28	Товари	281	Товари на складі	усі види діяльності	А
		282	Товари в торгівлі		
		283	Товари на комісії		П
		284	Тара під товарами		
		285	Торгова націнка		
		286	Необоротні активи, утримувані для продажу		
29	...				
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи					
30	Каса	301	Каса в національній валюті	усі види діяльності	А
		302	Каса в іноземній валюті		
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	усі види діяльності	А
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті		
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті		
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті		
32	...				
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	усі види діяльності	А
		332	Грошові документи в іноземній валюті		
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті		
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті		

1	2	3	4	5	6
34	Короткотермінові векселі одержані	341	Короткотермінові векселі, одержані в національній валюті	усі види діяльності	А
		342	Короткотермінові векселі, одержані в іноземній валюті		
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	усі види діяльності	А
		352	Інші поточні фінансові інвестиції		
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	усі види діяльності	А
		362	Розрахунки з іноземними покупцями		
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ		
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	усі види діяльності	А
		372	Розрахунки з підзвітними особами		
		373	Розрахунки за нарахованими доходами		
		374	Розрахунки за претензіями		
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків		
		376	Розрахунки за позиками членами кредитних спілок		
		377	Розрахунки з іншими дебіторами		
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	усі види діяльності	П
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	усі види діяльності	А
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань					
40	Статутний капітал		За видами капіталу	усі види діяльності	П
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	кооперативні організації, кредитні спілки	П
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	усі види діяльності	П
		422	Інший вкладений капітал		
		423	Дооцінка активів		
		424	Безоплатно одержані необоротні активи		
		425	Інший додатковий капітал		
43	Резервний капітал		За видами капіталу	усі види діяльності	П
44	Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	усі види діяльності	П
		442	Непокріті збитки	усі види діяльності	А
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	усі види діяльності	А

1	2	3	4	5	6
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	усі види діяльності	А
		452	Вилучені вклади й паї		
		453	Інший вилучений капітал		
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	усі види діяльності	А
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	усі види діяльності	П
		472	Додаткове пенсійне забезпечення		
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань		
		474	Забезпечення інших витрат і платежів		
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	усі види діяльності	П
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	страхова діяльність	П
		492	Резерви зі страхування		
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах		
		494	Частка перестраховиків у резервах зі страхування життя		
		495	Результат зміни технічних резервів		
		496	Результат зміни резервів зі страхування життя		
Клас 5. Довготермінові зобов'язання					
50	Довготермінові позики	501	Довготермінові кредити банків у національній валюті	усі види діяльності	П
		502	Довготермінові кредити банків в іноземній валюті		
		503	Відстрочені довготермінові кредити банків у національній валюті		
		504	Відстрочені довготермінові кредити банків в іноземній валюті		
		505	Інші довготермінові позики в національній валюті		
		506	Інші довготермінові позики в іноземній валюті		
51	Довготермінові векселі видані	511	Довготермінові векселі, видані в національній валюті	усі види діяльності	П
		512	Довготермінові векселі, видані в іноземній валюті		
52	Довготермінові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	усі види діяльності	П
		522	Премія за випущеними облігаціями		
		523	Дисконт за випущеними облігаціями		
53	Довготермінові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	усі види діяльності	П
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів		

1	2	3	4	5	6
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	усі види діяльності	П
55	Інші довготермінові зобов'язання		За видами зобов'язань	усі види діяльності	П
56					
57					
58					
59					
Клас 6. Поточні зобов'язання					
60	Короткотермінові позики	601	Короткотермінові кредити банків у національній валюті	усі види діяльності	П
		602	Короткотермінові кредити банків в іноземній валюті		
		603	Відстрочені короткотермінові кредити банків у національній валюті		
		604	Відстрочені короткотермінові кредити банків в іноземній валюті		
		605	Прострочені позики в національній валюті		
		606	Прострочені позики в іноземній валюті		
61	Поточна заборгованість за довготерміновими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	усі види діяльності	П
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті		
62	Короткотермінові векселі видані	621	Короткотермінові векселі, видані в національній валюті	усі види діяльності	П
		622	Короткотермінові векселі, видані в іноземній валюті		
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	усі види діяльності	П
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками		
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ		
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	усі види діяльності	П
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами		
		643	Податкові зобов'язання		
		644	Податковий кредит		
65	Розрахунки за страхування	651	За пенсійним забезпеченням	усі види діяльності	П
		652	За соціальним страхуванням		
		653	За страхуванням на випадок безробіття		
		654	За індивідуальним страхуванням		
		655	За страхуванням майна		

1	2	3	4	5	6
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки за заробітною платою	усі види діяльності	П
		662	Розрахунки з депонентами		
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	усі види діяльності	П
		672	Розрахунки за іншими виплатами		
68	Розрахунки за іншими операціями	681	Розрахунки за авансами одержаними	усі види діяльності	П
		682	Внутрішні розрахунки		А-П
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки		А-П
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками		П
		685	Розрахунки з іншими кредиторами		П
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	усі види діяльності	П
Клас 7. Доходи і результати діяльності					
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	усі види діяльності	ведуться за принципом пасивного рахунку, залишків не мають
		702	Дохід від реалізації товарів		
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг		
		704	Вирахування з доходу		
		705	Перестраховування		
71	Інший операційний дохід	711	Дохід від реалізації іноземної валюти	усі види діяльності	ведуться за принципом пасивного рахунку, залишків не мають
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів		
		713	Дохід від операційної оренди активів		
		714	Дохід від операційної курсової різниці		
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки		
		716	Відшкодування раніше списаних активів		
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості		
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів		
		719	Інші доходи від операційної діяльності		
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	усі види діяльності	ведуться за принципом пасивного рахунку, залишків не мають
		722	Дохід від спільної діяльності		
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства		
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	усі види діяльності	ведуться за принципом пасивного рахунку, залишків не мають
		732	Відсотки одержані		
		733	Інші доходи від фінансових операцій		
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій		
		742	Дохід від реалізації необоротних активів		

1	2	3	4	5	6
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів		
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці		
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів		
		746	Інші доходи від звичайної діяльності		
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	усі види діяльності	ведуться за принципом пасивного рахунку
		752	Інші надзвичайні доходи		
76	Страхові платежі		За видами страхування	страхова діяльність	ведуться за принципом пасивного рахунку
77	...				
78	...				
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	усі види діяльності	співставляючий
		792	Результат фінансових операцій		
		793	Результат іншої звичайної діяльності		
		794	Результат надзвичайних подій		
Клас 8. Витрати за елементами					
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів		
		803	Витрати палива й енергії		
		804	Витрати тари й тарних матеріалів		
		805	Витрати будівельних матеріалів		
		806	Витрати запасних частин		
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення		
		808	Витрати товарів		
		809	Інші матеріальні витрати		
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
		812	Премії та заохочення		
		813	Компенсаційні витрати		
		814	Оплата відпусток		
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу		
		816	Інші витрати на оплату праці		
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на пенсійне забезпечення	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
		822	Відрахування на соціальне страхування		
		823	Страхування на випадок безробіття		
		824	Відрахування на індивідуальне страхування		
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів		
		833	Амортизація нематеріальних активів		

1	2	3	4	5	6
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
85	Інші витрати		За видами витрат	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
86	...				
87	...				
88	...				
89	...				
Клас 9. Витрати діяльності					
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої продукції	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
		902	Собівартість реалізованих товарів		
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг		
		904	Страхові виплати		
91	Загальнови-робничі витрати		За видами витрат	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
93	Витрати на збут		За видами витрат	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
94	Інші витрати операційної діяльності	941	Витрати на дослідження і розробки	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти		
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів		
		944	Сумнівні та безнадійні борги		
		945	Втрати від операційної курсової різниці		
		946	Втрати від знецінення запасів		
		947	Нестачі та втрати від псування цінностей		
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки		
		949	Інші витрати операційної діяльності		
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
		952	Інші фінансові витрати		

1	2	3	4	5	6
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
		962	Втрати від спільної діяльності		
		963	Втрати від інвестицій у дочірні підприємства		
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
		972	Собівартість реалізованих необоротних активів		
		973	Собівартість реалізованих майнових комплексів		
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць		
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій		
		976	Списання необоротних активів		
		977	Інші витрати звичайної діяльності		
		978	Виключено		
		979	Виключено		
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій		
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	усі види діяльності	ведуться за принципом активного рахунку
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій		
		993	Інші надзвичайні витрати		
Клас 0. Позабалансові рахунки					
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	усі види діяльності	ведуться без застосування подвійного запису, за активним типом
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	усі види діяльності	ведуться без застосування подвійного запису, за активним типом
		022	Матеріали, прийняті для переробки		
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні		
		024	Товари, прийняті на комісію		
		025	Майно в довірчому управлінні		
03	Контракті зобов'язання		За видами зобов'язань	усі види діяльності	ведуться без застосування подвійного запису, за активним типом
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи	усі види діяльності	ведуться без застосування подвійного запису
		042	Непередбачені зобов'язання		

1	2	3	4	5	6
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	усі види діяльності	ведуться без застосування подвійного запису, за активним типом
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	усі види діяльності	ведуться без застосування подвійного запису, за активним типом
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	усі види діяльності	ведуться без застосування подвійного запису, за активним типом
		072	Невідшкодовані нестачі, втрати від псування цінностей		
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	усі види діяльності	ведуться без застосування подвійного запису, за активним типом

Таблиця – Перелік типових форм, які використовують для первинної документації господарських явищ і процесів на підприємствах України

Код форми	Назва форми
1	2
<i>1) Облік особового складу підприємства</i>	
Ф № П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
Ф № П-2	Особова картка
Ф № П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
Ф № П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
Ф № П-8	Наказ (розпорядження) про припинення трудової угоди
Ф № П-13	Табель обліку використання робочого часу
<i>2) Облік нарахування та виплати заробітної плати</i>	
Ф № П-49	Розрахунково-платіжна відомість
Ф № П-51	Розрахункова відомість
Ф № П-54	Особовий рахунок
<i>3) Облік касових операцій</i>	
Ф. № КО-1	Прибутковий касовий ордер
Ф № КО-2	Видатковий касовий ордер
Ф № КО-3	Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів
Ф № КО-4	Касова книга
<i>4) Облік розрахунків із підзвітними особами</i>	
Ф № 807	Авансовий звіт
<i>5) Облік банківських операцій</i>	
Ф № 869	Рахунок-фактура
код 040 1001	Платіжна вимога
код 040 1002	Платіжне доручення
код 040 1003	Зведене платіжне доручення
код 040 1004	Заява про відмову від акцепту
код 040 1007	Реєстр чеків
код 040 1008	Зведена вимога
<i>6) Облік матеріалів</i>	
Ф № М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли
Ф № М-2	Доручення
Ф № М-2а	Акт списання бланків доручень
Ф № М-3	Журнал реєстрації виданих доручень
Ф № М-4	Прибутковий ордер
Ф № М-7	Акт приймання матеріалів
Ф № М-8	Лімітно-забірна картка (на одне найменування матеріалу та багаторазовий відпуск)
Ф № М-9	Лімітно-забірна картка (для багаторазового відпуску двох—п'яти найменувань матеріалів)
Ф № М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
Ф № М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Ф № М-12	Картка складського обліку матеріалів
Ф № М-13	Реєстр приймання-здачі документів

1	2
Ф № М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі
Ф № М-15	Акт про прийняття устаткування
Ф № М-15а	Акт прийняття-передавання устаткування до монтажу
Ф № М-16	Матеріальний ярлик
Ф № М-17	Акт № __ про виявлені дефекти устаткування
Ф № М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від визначених норм запасу
Ф № М-19	Матеріальний звіт
Ф № М-21	Інвентаризаційний опис
Ф № М-22	Акт № __ на списання матеріалів відкритого зберігання
Ф № М-23	Акт № __ про витрату давальницьких матеріалів
Ф № М-26	Картка обліку устаткування для встановлення
Ф № М-28	Лімітно-забірна картка № __ для будівельних організацій
Ф № М-28а	Лімітно-забірна картка № __
<i>7) Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів</i>	
Ф № МШ-1	Відомість про поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів
Ф № МШ-2	Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів
Ф № МШ-4	Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів
Ф № МШ-5	Акт на списання інструментів (пристосувань) та обмін їх на придбані для використання
Ф № МШ-6	Особиста картка спеодягу, спецвзуття та запобіжних пристосувань
Ф № МШ-7	Відомість обліку (повернення) спеодягу, спецвзуття та запобіжних пристосувань
Ф. № МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів
<i>8) Облік основних засобів</i>	
Ф № 03-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
Ф № 03-2	Акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
Ф № 03-3	Акт на списання основних засобів
Ф № 03-4	Акт на списання автотранспортних засобів
Ф № 03-5	Акт № __ про встановлення, пуск та демонтаж будівельної техніки
Ф № 03-6	Інвентарна картка обліку основних засобів
Ф № 03-7	Опис інвентарних карток обліку основних засобів
Ф № 03-8	Картка обліку руху основних засобів
Ф № 03-9	Інвентарний список основних засобів
Ф № 03-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
Ф № 03-15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)
Ф № 03-16	Розрахунок амортизації автотранспорту

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Гордієнко Наталія Іванівна,
Світлична Вікторія Юріївна

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни

«БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК»

(для студентів 3 курсу денної і заочної форм навчання
за напрямом підготовки 6.030504 «Економіка підприємства»)

Відповідальний за випуск *Т. В. Момот*

Редактор *С. В. Тимощук*

Комп'ютерний набір *В. Ю. Світлична*

Комп'ютерне верстання *Н. В. Зражевська*

План 2011, поз. 157Л

Підп. до друку 17.03.2011р.

Формат 60×84/16

Друк на ризографі.

Ум. друк. арк. 5,7

Тираж 50 пр.

Зам. №

Видавець і виготовлювач:

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

Електронна адреса: rectorat@ksame.kharkov.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 4064 від 12.05.2011р.