

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА імені О. М. БЕКЕТОВА

В. Ф. Петрова

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

із дисципліни

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Змістовий модуль 2

*Облік необоротних і оборотних активів та фінансових
результатів*

*(для студентів заочної форми навчання освітньо-кваліфікаційного рівня
«бакалавр» та слухачів другої вищої освіти спеціальності 051 – Економіка)*

Харків
ХНУМГ ім. О. М. Бекетова
2017

Петрова В. Ф. Конспект лекцій із дисципліни «Бухгалтерський облік»
Змістовий модуль 2 Облік необоротних і оборотних активів та фінансових
результатів (для студентів заочної форми навчання освітньо-кваліфікаційного
рівня «бакалавр» та слухачів другої вищої освіти спеціальності 051 –
Економіка) / В. Ф. Петрова; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва
ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 62 с.

Автор В. Ф. Петрова

Рецензент д-р екон. наук, проф. А. Є. Ачкасов

Рекомендовано кафедрою економіки підприємств міського господарства,
протокол № 1 від 31 серпня 2016 р.

ЗМІСТ

Вступ.....	4
Тема 1 Облік основних засобів.....	5
Тема 2 Облік нематеріальних активів.....	10
Тема 3 Облік виробничих запасів.....	13
Тема 4 Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості.....	18
Тема 5 Облік фінансових інвестицій.....	27
Тема 6 Облік власного капіталу.....	29
Тема 7 Облік зобов'язань.....	32
Тема 8 Облік праці та її оплати	37
Тема 9 Облік витрат діяльності підприємства.....	42
Тема 10 Облік доходів і фінансових результатів.....	48
Тема 11 Облік на підприємстві малого бізнесу.....	55
Тема 12 Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.....	58
Список рекомендованих джерел.....	60

ВСТУП

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

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

Усі учасники ринкової економіки є користувачами бухгалтерської інформації. Залежно від основних інтересів і цілей це можуть бути державні органи і громадські організації, юридичні особи, які мають відносини з підприємством, фізичні особи (акціонери), зарубіжні партнери та інвестори. Бухгалтерський облік формує систему облікових даних, яка впливає на ефективність прийнятих управлінських рішень, оцінку господарських засобів та джерел їх утворення.

Метою викладання навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік» є формування теоретичних знань і набуття практичних навичок з організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, а також використання їх результатів, як інформаційної бази прийняття ефективних управлінських рішень.

Предметом вивчення навчальної дисципліни є методологія і методика ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Вивчення курсу передбачає, що студенти опанували знаннями з таких дисциплін, як: «Економічна теорія», «Макроекономіка», «Економіка підприємства».

В результаті вивчення курсу студенти повинні знати основи бухгалтерського обліку та їх сучасної парадигми у системі управління підприємством, принципи бухгалтерського обліку, методики бухгалтерського обліку, документальне відображення господарських операцій та процесів.

Конспект лекцій містить основний зміст дисципліни, найважливіші теоретичні положення та контрольні запитання для самоконтролю знань.

Тема 1 ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

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

2. Придбання та переоцінка основних засобів.

3. Амортизація та знос основних засобів.

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

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

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

До складу основних засобів включаються такі матеріальні активи:

- земельні ділянки;
- будівлі;
- споруди;
- передатні пристрої;
- машини й устаткування;
- транспортні засоби;
- інструменти;
- виробничий і господарський інвентар;
- робоча і продуктивна худоба;
- багаторічні насадження й ін.

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

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

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

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

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

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

ОЗ-3 – акт списання основних засобів;

ОЗ-4 – акт списання автотранспортних засобів;

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

ОЗ-6 – інвентарна картка обліку основних засобів;

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

ОЗ-8 – картка обліку руху основних засобів;

ОЗ-9 – інвентарний список основних засобів;

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

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

ОЗ-16 – розрахунок амортизації по автотранспорту.

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

Аналітичний облік основних засобів ведуть за кожним інвентарним об'єктам. Окремим інвентарним об'єктом є закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям або окремих конструктивно відособлених предмет, призначений для виконання окремих самостійних функцій. Інвентарним об'єктом вважається окремих комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного чи різного призначення.

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

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

Первісна вартість включає:

– суми, що сплачуються постачальникам за придбаний актив чи підрядчикам за виконані роботи за виключенням ПДВ;

– витрати, пов'язані зі сплатою зборів за реєстрацію, державний збір, увізні мито й інші обов'язкові платежі;

– суми непрямих податків;

– витрати пов'язані з монтажем і налагодженням основних засобів;

– інші витрати, пов'язані з придбанням і приведенням до робочого стану основних засобів.

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

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

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

1.2 Придбання й переоцінка основних засобів

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

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

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

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

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

Розглянемо кореспонденції господарських операцій з придбання основних засобів за гроші.

Таблиця 1.1 – Облік операцій з придбання основних засобів

Господарські операції	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Відображено передоплату вартості об'єкта основних засобів	371	311
2. Відображено суму податкового кредиту за ПДВ	641	644
3. Відображено сплату:		
- збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	65	311
- збір за реєстрацію	371	311

Продовження таблиці 1.1

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

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

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

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

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

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

Затрати на капітальний ремонт основних засобів можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрати на нього можуть бути ідентифіковані

з окремою з амортизованою частиною основних засобів, або якщо ціна придбання активу вже відображає необхідність здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану придатного для використання. Розглянемо господарські операції з поліпшення основних засобів.

Таблиця 1.2 – Облік операцій з поліпшення основних засобів

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

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

Таблиця 1.3 – Облік витрат на ремонт

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

1.3 Амортизація і знос основних засобів

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

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

Амортизацію починають нараховувати з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт став годним для корисного використання. При зміні строку корисного використання, амортизацію нараховують виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця наступного за місяцем його зміни. Нарахування амортизації припиняють, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття основних засобів.

Метод нарахування амортизації підприємство вибирає самостійно.

У випадку реконструкції, модернізації, добудування нарахування амортизації припиняють.

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

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

– **метод зменшеного залишку**

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

– **прискорений метод нарахування амортизації**

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

– **кумулятивний метод**

Метод, за яким річну суму амортизації визначають як добуток вартості, яка амортизується на кумулятивний коефіцієнт. Кумулятивний коефіцієнт розраховують розподілом кількості років, що -

залишаються до кінця терміну використання об'єкта, на суму числа років його корисного використання.

– **виробничий метод**

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

– **податковий метод**

Розглянемо відображення в бухгалтерському обліку нарахування амортизації.

Таблиця 1.4 – Облік нарахування амортизації

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

Контрольні запитання

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

Тема 2 ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

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

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

2.1 Визнання нематеріальних активів

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

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

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

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

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

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

Таблиця 2.1 – Облік операцій з надходження нематеріальних активів

Господарські операції	Дебет	Кредит
<i>Надходження чи придбання нематеріальних активів</i>		
1 Відображено витрати підприємства на придбання НА	154	63
2 Відображено податковий кредит за ПДВ	641	63
3 Відображено оприбуткування НА	12	154
4 Оплачено постачальникові за отримані НА	63	31
<i>Створення нематеріальних активів</i>		
1 Відображено вартість матеріалів використаних для створення НА	154	201
2 Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятих створенням НА	154	661
3 Відображено суму нарахувань на фонд оплати праці працівників	154	65
4 Відображено первісну вартість створених НА	12	154
<i>Безоплатне одержання</i>		
1 Відображено справедливую вартість безоплатно отриманих НА	12	424
2 Нараховано знос безоплатно отриманих НА підприємствами: використовують 8-ий клас рахунків	833	133
не використовують 8-ий клас	91,92,93,941	133
3 Одночасно відображено дохід від безоплатно отриманих НА	424	745

2.2 Амортизація і переоцінка нематеріальних активів

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

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

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

Таблиця 2.2 – Облік переоцінки нематеріальних активів

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

2.3 Вибуття нематеріальних активів

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

Таблиця 2.3 – Облік вибуття нематеріальних активів

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

Контрольні запитання

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

Тема 3 ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

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

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

3.1 Загальна характеристика і визначення запасів

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

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

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

Відповідно до ПБО 9 запаси – це активи, що:

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

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їхнє найменування чи однорідна група.

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

- 201 «Сировина і матеріали»;
- 202 «Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби»;
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара і тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 206 «Матеріали, передані на переробку»;
- 207 «Запасні частини»;
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 209 «Інші матеріали»;
- 22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети»;
- 23 «Виробництво»;
- 24 «Брак у виробництві»;
- 25 «Напівфабрикати»;

- 26 «Готова продукція»;
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
- 28 «Товари»:
- 281 «Товари на складі»;
- 282 «Товари в торгівлі»;
- 283 «Товари на комісії»;
- 284 «Тара під товарами»;
- 285 «Торгова націнка».

3.2 Облік надходження запасів

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

Кореспонденцію рахунків при придбанні запасів відображають записом.

Таблиця 3.1 – Облік придбання запасів (перша подія — одержана передплата за матеріали)

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

(перша подія – одержані матеріали)

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

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

Таблиця 3.2 – Облік надходження запасів, зроблених власними силами

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

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

Внесення запасів до статутного фонду підприємства супроводжують такими записами.

Таблиця 3.3 – Облік внесення запасів до статутного фонду

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

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

3.3 Облік вибуття запасів

Вибуття запасів може відбуватися при застосуванні таких методів списання:

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

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

Метод ідентифікованої собівартості

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

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

Метод середньозваженої собівартості

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

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

Метод нормативних витрат

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

Метод ціни продажів

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

$$C_p = C_n - T_n,$$

де C_n – продажна (роздрібна) вартість товарів;
 T_n – торгова націнка на реалізований товар.

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

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

де B_{mn} – середній відсоток торгової націнки;
 T_n^{mn} – залишок торгової націнки на початок періоду;
 T_n^n – торгова націнка на одержані в звітному місяці товари;
 Z_{nm} – залишок вартості товару на початок звітного періоду;
 O – продажна вартість одержаних у звітному місяці товарів.

Метод ФІФО

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

Метод ЛІФО

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

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

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

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

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

3.4 Інвентаризація запасів

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

Основні завдання інвентаризації:

- виявлення фактичної наявності майна;
- виявлення несправних матеріальних цінностей;
- дотримання умов збереження, а також правил експлуатації;
- перевірка реальної вартості об'єктів на балансі, а також суми дебіторської і кредиторської заборгованості.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

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

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

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

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

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

Контрольні запитання

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

Тема 4 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

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

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

4.1 Порядок організації розрахунків готівкою

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

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

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

Перелік окремих форм і умов здійснення діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, за яким дозволяється проводити

розрахункові операції без використання реєстрів розрахункових операцій з використанням розрахункових книг і книг обліку розрахункових операцій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.08.00 №1336.

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

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

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

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

- про відрядження – протягом трьох робочих днів після повернення;
- на закупівлю сільгосппродукції і продукції переробки, заготівлі вторинної сировини (крім металобрухту) — протягом 10-ти робочих днів від дня видачі готівки;
- на інші господарські потреби – наступного дня після видачі готівки під звіт.
- До підприємства застосовують штрафні санкції відповідно до діючого законодавства за:
 - перевищення встановленого ліміту каси;
 - не повне або не оприбуткування в касах готівки;
 - перевищення встановлених термінів використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівки без повного звіту за раніше видані кошти;
 - за витрату готівки з виторгу на виплати, пов'язані з оплатою праці при наявності податкового боргу;
 - за використання готівки не за цільовим призначенням і за проведення розрахунків без надання одержувачам платіжного документа, який би підтверджував оплату.

4.2 Порядок оформлення касових операцій

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

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

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

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

- видатковий касовий ордер, що використовують для оформлення видачі грошей з каси, виписує в одному примірнику працівник бухгалтерії, підписують керівник і головний бухгалтер. Цей документ має код ДО-2 і реєструють у журналі реєстрації видаткових і прибуткових касових документів;
- журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів ДО-3. Його окремо відкривають для видаткових і прибуткових документів;
- касову книгу ДО-4 використовують для обліку руху коштів у касі. Кожен аркуш касової книги складається з двох рівних частин, заповнює касир, 1-й примірник залишають у книзі, а 2-й відривають;
- книга обліку прийнятих і виданих касиром грошей ДО-5. Використовують для обліку грошей, виданих з каси довіреній особі, яка виплачує заробітну плату і повертає готівку й оплачені документи. Видачу і повернення грошей оформляють підписами.

Усі надходження і видачі готівки враховують в касовій книзі за типовою формою ДО-4. Кожне підприємство, юридична особа має касу і веде одну касову книгу. Записи в касовій книзі здійснюють у двох примірниках під копіювальний папір чорнилом темного кольору або кульковою ручкою. Перші примірники касової книги залишають у касі, другі є відривними і являють собою звіт касира. Виправлення в касовій книзі не дозволяються, а якщо вони

зроблені, то вони повинні бути завірені підписами касира і головного бухгалтера. Щодня наприкінці робочого дня касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі і передає в бухгалтерію як звіт 2-й відривний примірник разом з прибутковими і видатковими касовими ордерами, і розписується в касовій книзі.

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

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

- 301 – каса в національній валюті;
- 302 – каса в іноземній валюті.

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

4.3 Облік операцій на поточних рахунках підприємств

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

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

Рахунки відкривають з письмового дозволу керівника установи банку. При відкритті рахунків банк зобов'язаний сповістити податкову інспекцію за місцем реєстрації власника рахунка в триденний термін. Юридичну адресу власника рахунка зазначають у карточці зі зразками підписів і відбитком печатки.

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

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

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

Списання коштів з рахунка документально оформляють у банку платника розрахунковим документом, меморіальним ордером, реєстром чеків.

Розрахункові документи складають на бланках, форми яких визначені в інструкції про безготівкові розрахунки.

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

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

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

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

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

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

4.4 Облік дебіторської заборгованості

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

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

Дебіторську заборгованість визнають активом, якщо:

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

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

Дебіторську заборгованість класифікують на довгострокову й поточну дебіторську заборгованість

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Виділяють такі види довгострокової дебіторської заборгованості:

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

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

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

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

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

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

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» відображають вартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг, яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів, і включені до вартості реалізації.

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

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

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

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

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

балансовий контрактивний рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів».

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

Зменшення нарахованих резервів відображають у кореспонденції з рахунками обліку доходів.

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

Нарахування резерву сумнівних боргів на дату балансу супроводжують записом:

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

Списання безнадійної дебіторської заборгованості протягом звітного періоду:

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

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

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

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

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

Відновлення суми заборгованості, що раніше була визнана безнадійною в результаті зміни фінансового становища покупця, відображають записом:

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

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

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

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

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

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

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

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

Контрольні запитання

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

Тема 5 ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

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

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

5.1 Класифікація фінансових інвестицій

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Стосовно до цінних паперів справедлива вартість являє собою поточну риночну вартість на фондовому ринку, а за її відсутності – експертну оцінку.

Підтвердженням справедливої вартості власних цінних паперів може бути виписка із звіту біржі про ціну такого цінного паперу.

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

5.2 Оцінка інвестицій на дату балансу

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

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

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

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

5.3 Відображення фінансових інвестицій в обліку

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

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

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

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

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

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

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

Контрольні запитання

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

Тема 6 ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

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

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

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

Власний капітал являє собою частину активів, яку підприємство вважає своєю власністю:

Вкладений капітал - Капітал, сформований за рахунок внесків власників і внаслідок конвертування боргових зобов'язань в акції (паї).

Накопичений капітал - капітал, сформований внаслідок господарської діяльності підприємства.

Порядок формування і розмір статутного капіталу підприємства визначають в установчих документах, виходячи з вимог діючого законодавства, що розрізняються залежно від організаційно-правової форми підприємства. Принципи й умови формування статутного фонду господарських товариств сформульовані в Законі України «Про господарські товариства». Для акціонерних товариств статутний фонд не може бути меншим за суму, еквівалентну ніж 1250 мінімальних заробітних плат, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення акціонерного товариства. Стосовно товариств з обмеженої відповідальністю (ТОВ) і товариств з додатковою відповідальністю (ТДВ) статутний фонд повинен складати не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення товариства.

Внесками учасників (засновників) товариства можуть бути будинки, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, устаткуванням, а також інші майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті. Вартість майна, внесеного на рахунок вкладу в статутний фонд, визначають в

грошовому вираженні за погодженням між сторонами на момент здійснення внеску.

Матеріальні цінності, що вносять до статутного капіталу, оцінюють за первинними документами, які підтверджують їх вартість, а при відсутності таких документів – на підставі протоколу зборів засновників.

Статутний капітал акціонерного товариства поділяють на акції рівної номінальної вартості.

Після державної реєстрації підприємства його статутний фонд у сумі внесків засновників, передбачений в засновницьких документах, відображають кореспонденцією Дт 46 «Неоплачений капітал», Кт 40 «Статутний капітал» на суму оголошеного статутного фонду. Внесення учасниками своїх частин у бухгалтерському обліку супроводжується записами за К-т рахунка 46 «Неоплачений капітал» у кореспонденції з Д рахунків: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні активи», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети», 28 «Товари», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках».

Вартість акцій, які не оплачені акціонерами, відображають за Дт рахунка 46 «Неоплачений капітал» і Кт 40 «Статутний капітал». Таким чином на Кт рахунку 40 «Статутний капітал» відображають фактичну суму підписки на акції.

В обліку для узагальнення інформації щодо додаткового капіталу призначений рахунок 42 «Додатковий капітал», який має такі субрахунки:

- 421 «Емісійний дохід»;
- 422 «Інший вкладений капітал»;
- 423 «Дооцінка активів»;
- 424 «Безоплатно отримані необоротні активи»;
- 425 «Інший додатковий капітал».

У випадку, коли акції розповсюджені за ціною, що перевищує їх номінальну вартість, різницю між емісією і номінальною вартістю акцій обліковують окремо на рахунку 42 «Додатковий капітал», субрахунок 421 «Емісійний дохід». Списання цієї суми можливе при реалізації акцій за ціною, нижчою за номінальну вартість.

На субрахунку 422 «Інший вкладений капітал» підприємства, крім акціонерних товариств, обліковують інші внески засновників, які здійснені без рішення про зміну розміру статутного капіталу. Він може являти собою одне з джерел покриття збитків підприємства.

На субрахунку 423 «Дооцінка активів» відображають суму дооцінки (уцінки) у випадках, передбачених П(С)БО.

На субрахунку 424 «Безоплатно отримані необоротні активи» відображають вартість безоплатно отриманих активів від юридичних і фізичних осіб.

Рахунки 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал», 443 «Прибуток, використаний в звітному періоді» не мають самостійного значення для визначення елементів капіталу. Ці рахунки призначені для

узагальнення інформації про зміни в складі сплаченого капіталу і мають дебетові залишки.

Вилучений капітал — це фактична собівартість акцій власної емісії, які викуплені товариством у його засновників (власників) для подальшого перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників або анульовані. Ці акції повинні бути реалізовані або анульовані в термін не більше одного року. Рахунок 45 «Вилучений капітал» має такі субрахунки:

- 451 «Вилучені акції»;
- 452 «Вилучені вклади та паї»;
- 453 «Інший вилучений капітал».

Вилучені акції зменшують кількість акцій в обороті. Акціонерне товариство може викуповувати власні акції з метою їх подальшого перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників, анулювання. Такі операції відображають в обліку такими записами.

Таблиця 6.1 – Облік акцій

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Викуплені акції в акціонерів	451	31
Повторно випущені в оборот раніше викуплені акції	31	451, 422
Анульовані акції	40	451

На субрахунку 443 «Прибуток, використаний в звітному періоді» відображають розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді. В кінці року цей рахунок закривають на субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений» або дебет субрахунку 442 «Непокриті збитки».

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – це сума грошових коштів, що інвестована в підприємство, або сума непокритих збитків поточного і минулих років. Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) здійснюють на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Цей рахунок має такі субрахунки:

- 441 «Прибуток нерозподілений»;
- 442 «Непокриті збитки».

Резервний капітал — це сума резервів, створених відповідно до діючого законодавства або статутними документами за рахунок нерозподіленого прибутку в розмірі 5% від прибутку звітного року. Загальна сума резервного капіталу не повинна перевищувати 25% статутного капіталу підприємства.

На балансовому рахунку 43 «Резервний капітал» узагальнюють інформацію про наявність і рух резервного капіталу.

При відображенні в обліку операцій на цих рахунках використовують наступні бухгалтерські записи.

Таблиця 6.2 – Облік резервного капіталу

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нарахування дивідендів акціонерам	443	671
Списання нарахованих дивідендів за рахунок нерозподіленого прибутку	441	443
Нарахування премії за випущеними облігаціями	443	522
Прибуток, направлений на створення резервного капіталу	443	43
Використання коштів резервного капіталу на покриття збитків звітного року	43	442
Відображення збитків, отриманих від господарської діяльності	442	79
Відображення прибутку, який отримано від господарської діяльності	79	441
Використання коштів резервного капіталу на покриття збитків звітного періоду	43	442
Використання коштів резервного капіталу на дивіденди за привілейованими акціями	43	40

Контрольні запитання

1. Як на підприємстві формують власний капітал?
2. Як обліковують неоплачений капітал?
3. Який порядок створення і використання резервного капіталу?
4. Як обліковують зміни, що відбуваються у власному капіталі?
5. Як у обліку відображають вилучений капітал підприємства?
6. Як обліковують додатковий капітал підприємства?

Тема 7 ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

1. Класифікація, визнання й оцінка зобов'язань.
2. Облік довгострокових позик банку.
3. Облік інших довгострокових зобов'язань.
4. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями
5. Класифікація і облік поточних зобов'язань

Ключові поняття: зобов'язання, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, непередбачені зобов'язання, фінансові зобов'язання, поточна заборгованість.

7.1 Класифікація, визнання й оцінка зобов'язань

Зобов'язання визнають, якщо його оцінка може бути вірогідно визначена й існує імовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його суму включають до складу доходу звітного періоду.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання розділяють на:

- довгострокові;
- поточні;
- забезпечення;
- непередбачені зобов'язання;
- доходи майбутніх періодів.

До довгострокових зобов'язань відносять:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

Зобов'язання, на яке нараховують відсотки і яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше дванадцяти місяців і до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання в довгострокове.

Довгострокове зобов'язання за кредитним договором у випадку порушення визначених умов, вважають довгостроковим, якщо позичальник погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення термінів і не очікується виникнення подальших порушень кредитного договору протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточні зобов'язання включають: короткострокові кредити банків, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, кредиторську заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, а також поточну заборгованість за отриманими авансами, розрахунками з бюджетом, розрахунками за страхування, з оплати праці, за розрахунками з учасниками і за внутрішніми розрахунками.

Поточні зобов'язання відображають у балансі за сумами погашення. Забезпечення можуть створюватися для відшкодування майбутніх витрат на: оплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення, виконання гарантійних зобов'язань, реструктуризацію, виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами.

7.2 Облік довгострокових позик банку

На рахунку 50 «Довгострокові позички» ведуть облік розрахунків за довгостроковими позичками банків та інших притягнутих позикових засобів у інших осіб.

За дебетом рахунку відображають погашення заборгованості за довгостроковими позиками. За кредитом відображають отримані довгострокові кредити банку.

Відображення довгострокової заборгованості в поточних зобов'язаннях підприємства свідчить про те, що підприємство готове протягом 12 місяців з дати балансу погасити зазначену суму заборгованості. При цьому поточна заборгованість, відбита у фінансовій звітності, дозволяє судити про структуру джерел засобів підприємства.

Відображення операцій, пов'язаних з довгостроковими позиками в бухгалтерському обліку полягає у віднесенні сум відсотків на витрати фінансової діяльності підприємства.

Для відображення розрахунків за нарахованими відсотками в Плані рахунків виділений також субрахунок 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

Таблиця 7.1 – Облік операцій за довгостроковими позиками

Господарські операції	Дебет	Кредит
Отримані від банку довгострокові позики	311	501
Отримана відстрочка платежу за довгостроковим кредитом	501	503
З поточного рахунку банку погашені відстрочені довгострокові кредити	503	311
Нараховані відсотки банку за користування довгостроковим кредитом	951	684
Сплачені відсотки банку з поточного рахунку	684	311

7.3 Облік інших довгострокових зобов'язань

Для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами і за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточними зобов'язаннями, призначений рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання». На цьому рахунку відображають відстрочену згідно з законодавством заборгованість за податками, зборами, фінансову допомогу на поворотній основі. На дебеті рахунку відображають погашення довгострокового зобов'язання, а на кредиті збільшення довгострокового зобов'язання.

Таблиця 7.2 – Облік інших довгострокових зобов'язань

Господарські операції	Дебет	Кредит
Одержана відстрочка платежу з податку на додану вартість	641	55
Зарахована фінансова допомога на поворотній основі	311	55
Відстрочені податкові платежі, зараховані до складу короткострокової заборгованості	55	611
З поточного рахунку повернута фінансова допомога	55	311

7.4 Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями

Відповідно до п.29 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» первісно фінансові інструменти оцінюють і відбивають за їхньою фактичною собівартістю, що складається зі справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих у обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, що безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори і платежі при передачі цінних паперів і т.п.).

У бухгалтерському обліку для емітента випуск облігацій пов'язаний з виникненням фінансового зобов'язання, тобто зобов'язання передати кошти іншому підприємству. В свою чергу, фінансове зобов'язання є одним зі складових поняття «фінансовий інструмент».

Оцінку фінансових зобов'язань на кожен наступний після визнання дату балансу проводять за П(С)БО 13, тобто їх оцінюють за амортизованою собівартістю.

У той же час деякі вказівки з практики обліку емітентом власних зобов'язань за випущеними облігаціями можна знайти в «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженій наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. №291 зі змінами і

доповненнями (далі – Інструкція про застосуванні Плану рахунків). Так, для обліку емітентом розрахунків з іншими особами за випущеними і оплаченими власними облігаціями терміном погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу Інструкцією про застосування Плану рахунків передбачений рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання по облігаціях» з трьома субрахунками:

- 521 «Зобов'язання по облігаціях», по кредиту якого ведуть облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій;
- по дебету — погашення заборгованості за розрахунками із власниками облігацій;
- 522 «Премія по випущених облігаціях»;
- 523 «Дисконт по випущених облігаціях».

Витрати підприємства на емісію облігацій і пов'язані з нею (комісійні торговці цінними паперами, мито за реєстрацію інформації про випуск, плата за послуги депозитарію або реєстратора, витрати на придбання бланків сертифікатів при документарній формі випуску і т.п.), відносяться до всього терміну їхнього звертання, коли емітент одержує доходи (вигоди) від використання у власній господарській діяльності запозичених у власників облігацій коштів. Ці витрати треба розподілити на весь термін (на всі звітні періоди) обертання облігацій.

П.31 П(С)БО 13 щодо оцінки фінансових зобов'язань на кожну наступну після визнання дату балансу за амортизованою собівартістю передбачають також розподіл витрат, пов'язаних з емісією облігацій, протягом усього терміну їхнього обертання (терміну існування фінансових зобов'язань).

Таблиця 7.3 – Облік операцій з довгостроковими облігаціями

Господарські операції	Дебет	Кредит
<i>Облік операцій з довгостроковими облігаціями, випущеними з премією</i>		
<i>Одержані кошти на поточний рахунок від реалізації облігацій</i>		
а) за номінальною вартістю	311	521
б) на суму премії	311	522
Нараховані відсотки за облігаціями, які випущені з премією	952	684
Одночасно на суму премії за облігаціями нараховані відсотки	522	684
Сплачені відсотки за облігаціями	684	311
<i>Облік операцій з довгостроковими облігаціями, що випущені з дисконтом</i>		
Одержані кошти на поточний рахунок від реалізації облігацій, випущених з дисконтом	311	521
Одержаний дисконт від випущених облігацій	523	521
Нараховані відсотки за облігаціями, випущеними з дисконтом	952	684
Сплачені відсотки за облігаціями	684	311
Нарахована сума амортизації дисконту	952	523

7.5 Класифікація і облік поточних зобов'язань

Поточні – це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

До поточних зобов'язань відносяться :

- короткострокові кредити банку;
- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані;
- кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточна заборгованість за розрахунками;
- інша поточна заборгованість.

Основним документом, що визначає правові відносини при наданні й погашенні кредитів, є Положення Національного банку України від 28 вересня 1995 № 246 «Про кредитування».

Відображення інформації про отримані кредити банку на рахунках бухгалтерського обліку залежить від того, до якого виду зобов'язань підприємства може бути віднесена заборгованість, що утворилася в результаті отриманого кредиту. Відповідно до П(С)БО №2 під поточними розуміють зобов'язання, що будуть погашені протягом операційного циклу чи дванадцяти місяців з дати балансу. В такий спосіб кредити, термін повернення яких перевищує дванадцять календарних місяців чи один операційний цикл підприємства, відносяться до довгострокових зобов'язань.

У Плані бухгалтерських рахунків для відображення інформації про зобов'язання передбачено 6-й клас рахунків — «Поточні зобов'язання».

Бухгалтерський облік короткострокових кредитних операцій здійснюють із застосуванням таких рахунків:

- 60 «Короткострокові позики»;
- 61 «Поточні зобов'язання».

На рахунку 60 ведуть облік витрат у національній і іноземній валюті за кредитами, термін повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу. Ці рахунки мають кредитове сальдо, що показує суму непогашеної позики на дату балансу. Оборот за дебетом рахунка відображає суми, перераховані на погашення кредиту, оборот за кредитом — суми одержаних кредитів.

Таблиця 7.4 – Відображення операцій з обліку короткострокових позик

Господарські операції	Дебет	Кредит
Одержаний короткостроковий кредит на виплату заробітної плати	301	60
Зархований короткостроковий кредит на поточний рахунок у банку	31	60
За рахунок короткострокового кредиту погашена заборгованість постачальникам	63	60
Погашено короткостроковий кредит з поточного рахунка підприємства	60	31
Нараховані відсотки за використання кредиту	951	685
Перераховані банку відсотки за кредит	685	31

На рахунку 61 відображають поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями. Відображають інформацію про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових при настанні терміну погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Витрати на оплату відсотків за користування позикою відносять до витрат фінансової діяльності.

Контрольні запитання

1. Які позики є довгостроковими, як їх обліковують?
2. Які позики є короткостроковими, як їх обліковують?
3. Як проводять облік інших довгострокових зобов'язань?
4. Як у бухгалтерському обліку відображають довгострокові зобов'язання за облігаціями?
5. Які поточні зобов'язання є короткостроковими?
6. На яких рахунках обліковують короткострокові позики?
7. Які поточні зобов'язання є короткостроковими?
8. На яких рахунках обліковують короткострокові позики?

Тема 8 ОБЛІК ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ

1. Заробітна плата – поняття, види і форми.
2. Нарахування й утримання з заробітної плати.
3. Документальне оформлення господарських операцій з обліку заробітної плати.
4. Розрахунки з підзвітними особами.

Ключові поняття: заробітна плата, нарахування, утримання, основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, мінімальна заробітна плата, страхові внески.

Заробітна плата – поняття, види і форми

Термін «заробітна плата», сформульований ст. 1 Закону України «Про оплату праці» №108/95ВР від 24.03.1995: винагорода, як правило, в грошовій формі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує робітникові за виконану ним роботу.

Заробітна плата – винагорода, розрахована, як правило, в грошовій формі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує робітнику за виконану роботу.

Основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробіток, обслуговування, посадові обов'язки). Її встановлюють у вигляді тарифних ставок (окладів) та розцінок для робітників і посадових окладів для службовців;

Додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідництво, особливі умови праці. Вона включає

надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функцій.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (в грошовій і негрошовій формі) за роботи, виконані працівниками, сформульовані в П(С)БО 26 «Виплати працівникам». Норми цього стандарту поширюються на підприємства незалежно від форми власності (крім бюджетних установ).

Розмір заробітної плати залежить від складності й умов виконуваної роботи, професійних якостей працівника, результатів праці, фінансового стану підприємства.

Максимальним розміром заробітна плата не обмежується. Держава здійснює регулювання оплати праці, шляхом встановлення мінімальної заробітної плати.

Мінімальна заробітна плата – законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту некваліфіковану працю, нижче якого не може здійснюватися оплата за виконану працівником погодинну, місячну норму (обсяг робіт).

До складу мінімальної заробітної плати не включають доплати, надбавки, заохочувальні й компенсаційні виплати. Розмір мінімальної заробітної плати складається за Законом України «Про державний бюджет України на рік».

Розмір заробітної плати регулюється системами оплати праці, встановленими в колективному договорі. Положення про оплату праці є складовою частиною колективного договору.

Відповідно до ст. 96 «Кодексу законів про працю» основою організації оплати праці є тарифна система, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик.

Договірне регулювання оплати праці здійснюють на основі системи угод на державному (генеральна угода), галузевому, регіональному і виробничому (колективний договір) рівнях відповідно до Закону України «Про колективні договори й угоди».

Відповідно до ст. 15 Закону України «Про оплату праці» регламентується організація оплати праці на підприємстві. В ній вказують, що форми, системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, надбавки, компенсаційні виплати і т. д. встановлюють підприємства в колективних договорах генеральних чи галузевих угодах.

8.1 Нарахування й утримання з заробітної плати

Виплату заробітної плати здійснюють 2 рази на місяць чи 1 раз відповідно до того, як це прийнято в колективному договорі. Податок з доходу громадян утримують відповідно до Закону України «Про податок з доходу громадян».

Нарахування, утримання і перерахування в бюджет податку з доходів громадян здійснюють підприємства, установи й організації самостійно.

Підприємства всіх форм власності й фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності наприкінці кожного місяця, але не пізніше терміну одержання в установі банку коштів на виплату заробітної плати, зобов'язані

перераховувати в бюджет суми нарахованого й утриманого податку з доходів громадян за минулий місяць.

Об'єктом оподаткування громадян, які мають постійне місце проживання в Україні, є сукупний оподатковуваний дохід за календарний рік, що складається з місячних сукупних оподатковуваних доходів, отриманих з різних джерел на території України, а також за її межами.

Відповідно до Закону податкову соціальну пільгу застосовують до доходу, одержаного платником податку у вигляді заробітної плати протягом звітного місяця, якщо її розмір не перевищує суми місячного мінімального прожиткового рівня для працездатної особи, встановленого законодавством, помноженої на 1,4 і округленої до ближчих 10 гривень.

8.2 Документальне оформлення господарських операцій з обліку заробітної плати

Нарахування заробітної плати здійснюють на підставі первинних документів. Вони подаються в розрахунковий відділ бухгалтерії для перевірки і наступних розрахунків. За роботу в першій половині місяця працівникам звичайно видають аванс, а кінцевий розрахунок проводять при виплаті заробітної плати за другу половину місяця.

Облік розрахунків з оплати праці виконують на підставі типових *форм*, затверджених наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку за розрахунками з робітниками й службовцями за заробітну плату»:

- П-49 «Розрахунково-платіжна відомість»;
- П-50,51 «Розрахункова відомість»;
- П-52 «Розрахунок заробітної плати»;
- П-53 «Платіжна відомість»;
- П-54 «Особовий рахунок»;
- П-54 а «Особовий рахунок»;
- П-55 «Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати»;
- П-56 «Накопичувальна картка обліку заробітної плати»;
- П-1 «Наказ про прийняття на роботу»;
- П-2 «Особова картка»;
- П-6 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;
- П-12 «Табель обліку використання робочого часу»;
- П-15 «Список осіб, які працюють не повний робочий час»;
- П-16 «Листок обліку простоїв».

На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особову картку, в якій є необхідні анкетні дані і всі зміни та переміщення по роботі. На всіх працівників, які працюють на підприємстві за трудовим договором, ведуть трудову книжку, що зберігається на підприємстві. На кожному підприємстві повинен бути організований табельний облік робочого часу.

Табель – первинний документ з обліку відпрацьованого часу. Складає в одному примірнику майстер чи інша особа, якій це доручено, і подає до бухгалтерії у встановлені на підприємстві терміни.

Розрахунково-платіжна відомість – зведений документ, що відображається розрахунки з працівниками і службовцями з оплати праці.

На рахунку 66 ведуть узагальнюючу інформацію з розрахунків з персоналом з оплати праці за всіма видами заробітних плат, премій, допомоги і т. д.

Рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» має такі субрахунки:

– 661 «Розрахунки з заробітної плати»;

– 662 «Розрахунки за депонентами», тобто з заробітної плати, яка не отримана.

По Кт рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» відображають нараховану основну, додаткову заробітну плату, премії, допомогу за лікарняними листками та іншими нарахуваннями, а по Дт – виплата заробітної плати, премій, допомоги, а також утримані податки, платежі за виконавчими листками, натуроплата продукцією та інші утримання.

Нараховану, але не отриману своєчасно заробітну плату, відображають по Дт 661 «Розрахунки за заробітну плату» і Кт 662 «Розрахунки з депонентами».

Аналітичний облік розрахунків за заробітною платою на підприємстві ведуть на кожного працівника, сума всіх утримань за аналітичними рахунками відповідає дебетовому обороту синтетичного рахунка 66.

Таблиця 8.1 – Господарські операції за розрахунками за заробітну плату

Господарські операції	Дебет	Кредит
1	2	3
1 Нарахована заробітна плата	23	661
2 Нарахування зборів	23	65
3 Утримано із заробітної плати	661	65
4 Утримано прибутковий податок	661	641
5 Видано заробітну плату	661	301

Нарахування (утримання) за всіма внесками відображають по кредиту рахунків:

– 65 «Розрахунки по страхуванню»;

– 641 «Розрахунки за податками», а сплата за дебетом цих субрахунків у кореспонденції з грошовими рахунками обліку – 30 «Каса», 31 «Розрахунки в банках».

Видача авансу за роботу здійснюють за платіжною відомістю.

Компенсація втрати частини заробітку, в зв'язку з несвоечасною його виплатою, є однією з державних гарантій, передбачених Законом «Про оплату праці».

8.3 Розрахунки з підзвітними особами

Облік розрахунків з підзвітними особами відповідно до Інструкції «Про застосування плану рахунків» № 291 від 30.11.1999 ведуть на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Рахунок 372 є винятком з загального правила, його сальдо може бути і дебетове, і кредитове. Дані на рахунку 372 відбивають розгорнуто: дебетове – в рядку балансу «Інша поточна дебіторська заборгованість» і кредиторська – в рядку «Інші поточні зобов'язання». Видачу наявних у підзвіт сум здійснюють тільки за цільовим призначенням, а саме на адміністративно-господарські потреби, на закупівлю сільськогосподарської продукції, на витрати на службові відрядження. Облік виданих у підзвіт сум ведеться по Дт 372 у кореспонденції з рахунками обліку коштів 301, 302. Якщо через підзвітну особу була зроблена оплата робіт, у бухгалтерському обліку витрати, пов'язані з цією оплатою, відносять до витрат періоду, в якому вони були здійснені. В обліку підприємств, які використовують 8 клас рахунків, витрачені підзвітні суми відображають у такий спосіб:

- якщо підзвітна особа придбала товарно-матеріальні цінності Дт 20, 22 Кт 372;

- якщо кошти в підзвіт видані на відрядження, на оплату послуг, виконаних на підприємстві Дт 84 Кт 372.

Для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків використовують наступні кореспонденції:

- Дт 91 Кт 372 Загальновиробничі витрати;
- Дт 93 Кт 372 Витрати на збут;
- Дт 92 Кт 372 Адміністративно-господарські витрати.

Видачу готівки в підзвіт здійснюють відповідно до «Порядку ведення касових операцій» в національній валюті України.

З каси підприємства працівнику можуть одночасно видавати готівку на відрядження і кошти в підзвіт для вирішення під час відрядження виробничих завдань. У цьому разі відряджена особа повинна протягом трьох днів після повернення подати в бухгалтерію авансовий звіт про суму, яка була йому видана.

Відповідно до П(С)БО 16 оплату службових відряджень визнають витратами періоду і включають до складу валових витрат тільки при наявності документів, що підтверджують ці витрати: квитки на всі види транспорту загального користування, з усіма витратами з придбання (страховка, постільні речі), рахунки на проживання в готелі, проїзні документи на проїзд у міському транспорті відповідно до маршруту, погодженого з керівником підприємства.

Направляючи працівника у відрядження, підприємство оформляє наступні первинні документи:

- завдання на відрядження;
- наказ (розпорядження) керівника підприємства про направлення працівника у відрядження;
- попередні кошториси витрат на відрядження;
- посвідчення про відрядження і запис у журналі реєстрацій про реєстрацію посвідчення;
- документи про наявність зв'язку відрядження з діяльністю підприємства.

Підставою для наказу є направлення працівника у відрядження (клопотання, завдання, підписане керівником того підрозділу, що направляє співробітника).

Наявність розпорядження чи наказу керівника про відрядження працівника є обов'язковою умовою. Наказ складають у письмовій формі.

Розмір витрат на відрядження звичайно розраховують, виходячи з вартості проїзду, наймання житла і норм добових.

Після повернення з відрядження працівник повинен зробити відмітку в посвідченні про відрядження протягом робочого дня чи наступного дня після повернення. Ця дата є днем прибуття. Для віднесення витрат з відрядження на витрати підприємства підзвітна особа повинна подати документи, які підтверджують зв'язок відрядження з основною діяльністю підприємства. Такими документами можуть бути: запрошення, протокол про наміри, укладений договір, угоди про співробітництво, протокол розбіжностей і т.д. Відсутність оригіналів таких документів спричиняє невизнання понесених витрат.

Звіт завіряють підписом начальника відділу, який відправляв працівника у відрядження. Керівник підписує звіт, який потім передають у бухгалтерію.

Контрольні запитання

1. У чому сутність аналітичного обліку розрахунків з працівниками?
2. Як нараховують заробітну плату?
3. Який порядок нарахувань на фонд оплати праці?
4. Який порядок нарахування утримань з заробітної плати?
5. Який порядок відображення в обліку розрахунків за відрядження?
6. Як відображають у обліку розрахунки з підзвітними особами?
7. Які первинні документи використовують при обліку розрахунків з оплати праці?

Тема 9 ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1. Витрати операційної діяльності підприємства
2. Облік витрат виробництва

Ключові поняття: операційна діяльність, витрати виробництва, витрати за елементами, виробництво, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут.

9.1 Витрати операційної діяльності підприємства

Витрати періоду визнають одночасно з визнанням доходу, для одержання якого їх здійснюють.

Норми П(С)БО №16 використовують підприємства, організації та інші юридичні особи всіх форм власності, крім банків і бюджетних організацій. Вони застосовують до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання, встановлених П(С)БО №18 «Будівельні контракти». Витратами звітного періоду їх визнають при зменшенні активів чи

збільшенні зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути вірогідно визначені.

Витрати на провадження робіт (послуг) групують за такими ознаками:

за місцем виникнення витрати на провадження робіт (послуг) групують за окремими структурними підрозділами підприємств і організацій;

залежно від характеру і призначення виконуваних процесів виробництво розподіляють на основне, допоміжне й обслуговуюче (невиробниче) господарство і регламентують у наказі про облікову політику підприємства.

За видами витрати класифікують за економічними елементами і статтями витрат.

За способами віднесення на виробничу собівартість виділяють прямі й непрямі витрати. Прямі — це витрати, що можуть бути безпосередньо включені у виробничу собівартість окремих видів робіт (послуг). До непрямих витрат належать витрати, безпосередньо не пов'язані з виконанням житлово-комунальних робіт (послуг). До таких витрат належать загальновиробничі витрати, що включають витрати з управління й обслуговування виробничого процесу.

За ступенем впливу обсягів виконаних робіт і реалізованих послуг на рівень витрат їх поділяють на змінні й постійні.

Змінні — це витрати, абсолютна величина яких змінюється (збільшується або зменшується) разом зі зміною обсягів робіт (послуг), зокрема, це витрати на сировину, матеріали, пально-мастильні матеріали, електроенергію, запасні частини, комплектуючі і т.п.

Постійні — це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням або зменшенням обсягів робіт (послуг) істотно не змінюється. До них відносяться витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничих підрозділів, витрати на забезпечення загальногосподарських потреб.

За складом витрати поділяють на одноелементні, тобто економічно однорідні, і комплексні, що складаються з декількох елементів.

За звітними періодами витрати поділяють на поточні, витрати минулих і майбутніх періодів.

За доцільністю витрати поділяють на продуктивні, непродуктивні й надзвичайні.

9.2 Облік витрат виробництва

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

Рахунки 8-го класу — «Витрати по елементах» призначені для накопичення інформації про витрати за елементами, що необхідна для складання фінансового звіту, а також для макроекономічних показників у системі національних рахунків.

Для обліку витрат за елементами призначені рахунки бухгалтерського обліку:

- 80 «Матеріальні витрати»;
- 81 «Витрати на оплату праці»;
- 82 «Відрахування на соціальні заходи»;

- 83 «Амортизація»;
- 84 «Інші операційні витрати».

Рахунки 9-го класу — «Витрати діяльності». Цей клас використовують для обліку собівартості продукції, товарів і послуг, а також загальновиробничих адміністративних витрат і витрат на збут, інших операційних витрат. Ця інформація призначена для прийняття управлінських рішень.

Згідно з Планом рахунки 8-го класу закриваються щомісячно в кореспонденції з дебетом наступних рахунків:

- 23 «Виробництво»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 94 «Інші операційні витрати».

Таблиця 9.1 – Бухгалтерські проводки з обліку загальновиробничих витрат

Господарські операції	Дт	Кт
1	2	3
Нараховано знос основних засобів інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів	91	13
Списано виробничі запаси на ремонт основних засобів загальновиробничого призначення	91	20
Нарахована орендна плата за операційну оренду	91	685
Виконані роботи з ремонту основних засобів сторонньою організацією	91	631
Нарахована заробітна плата апарату управління цехам, загальновиробничого персоналу	91	661
Нараховано внески на соціальні заходи	91	65
Списані на виробництво змінні й постійні розподілені загальновиробничі витрати	23	91
Списані на собівартість реалізованої продукції нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	90	91

9.3 Облік адміністративних витрат

До адміністративних витрат відносять витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

– загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати і т. ін.);

– витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємства та іншого загальновиробничого персоналу;

– витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальновиробничого призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

– винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна та ін.);

- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, факс та ін.);
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого використання;
- витрати на врегулювання суперечок у суді;
- податки, збори та інші передбачені законодавством платежі (крім податків, зборів і обов'язкових платежів, які включені до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Формування витрат на виробництво здійснюють за рахунком 92 «Адміністративні витрати».

9.4 Облік витрат на збут

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці й комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, які забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження робітників, які зайняті збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку та страхування готової продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки;
- витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Формування витрат на виробництво проводять за рахунком 93 «Витрати на збут».

9.5 Облік інших операційних витрат

Інші операційні витрати включають:

- витрати на дослідження і розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яку для цілей бухгалтерського обліку визначають шляхом перерахування іноземної валюти в грошову одиницю, що є еквівалентом грошової одиниці України за курсом Національного банку на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;

– собівартість реалізованих виробничих запасів, які для цілей бухгалтерського обліку складаються з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з реалізацією;

– суми безнадійної дебіторської заборгованості і відрахувань у резерв сумнівних боргів;

– втрати від операційних курсових різниць (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

– втрати від знецінювання запасів;

– нестачі й втрати від псування цінностей;

– визнані штрафи, пеня, неустойки;

– витрати на виплату матеріальної допомоги, утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

– інші витрати операційної діяльності.

Формування витрат на виробництво проводять за рахунком 94 «Інші операційні витрати».

9.6 Облік фінансових витрат

Фінансова діяльність підприємства – це витрати, що призводять до зміни розміру і складу власного й позиченого капіталу.

Витрати фінансової діяльності обліковують на підприємстві на рахунку 95 «Фінансові витрати».

Таблиця 9.2 – Кореспонденція рахунків обліку фінансових витрат

Господарські операції	Дебет	Кредит
Нараховані відсотки за користування позиковими коштами	951	684
Віднесені на фінансові витрати відсотки, нараховані за користування грошовими коштами (небанківськими кредитами), пов'язані зі здійсненням фінансової та інвестиційної діяльності; за договорами фінансового лізингу	952	684
Віднесені на фінансові витрати відсотки, нараховані за виданим векселем	952	685
Капіталізовані фінансові витрати, пов'язані зі здійсненням капітальних інвестицій	15	952

9.7 Облік інших витрат

На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів), а також витрат страхової діяльності.

Таблиця 9.3 – Кореспонденція рахунків обліку інших витрат

Господарські операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Відображення собівартості реалізованої довгострокової фінансової інвестиції	971	14
Відображення собівартості реалізованої поточної фінансової інвестиції	971	35
Списання залишкової вартості необоротних активів, що реалізують:	972	10, 11, 12 15
Списання залишкової вартості цілісного майнового комплексу	973	10

Продовження таблиці 9.3

1	2	3
Відображення витрат від курсової різниці при перерахунку заборгованості: - за короткостроковими векселями, що спрямовані на погашення боргу з інвестиційної діяльності; - при перерахунку кредиторської заборгованості за іншими довгостроковими позиками в іноземній валюті; - при перерахунку заборгованості за отриманим авансом, пов'язаним з інвестиційною діяльністю.	974	342, 506, 681
Списання залишкової вартості безоплатно переданих, ліквідованих активів	975, 976	10, 11, 12, 15, 20, 22, 661, 65, 372, 63, 641
Відображення оплати інших витрат звичайної діяльності	977	30, 31

Формування витрат виробництва підприємства показано на рисунку 9.1.

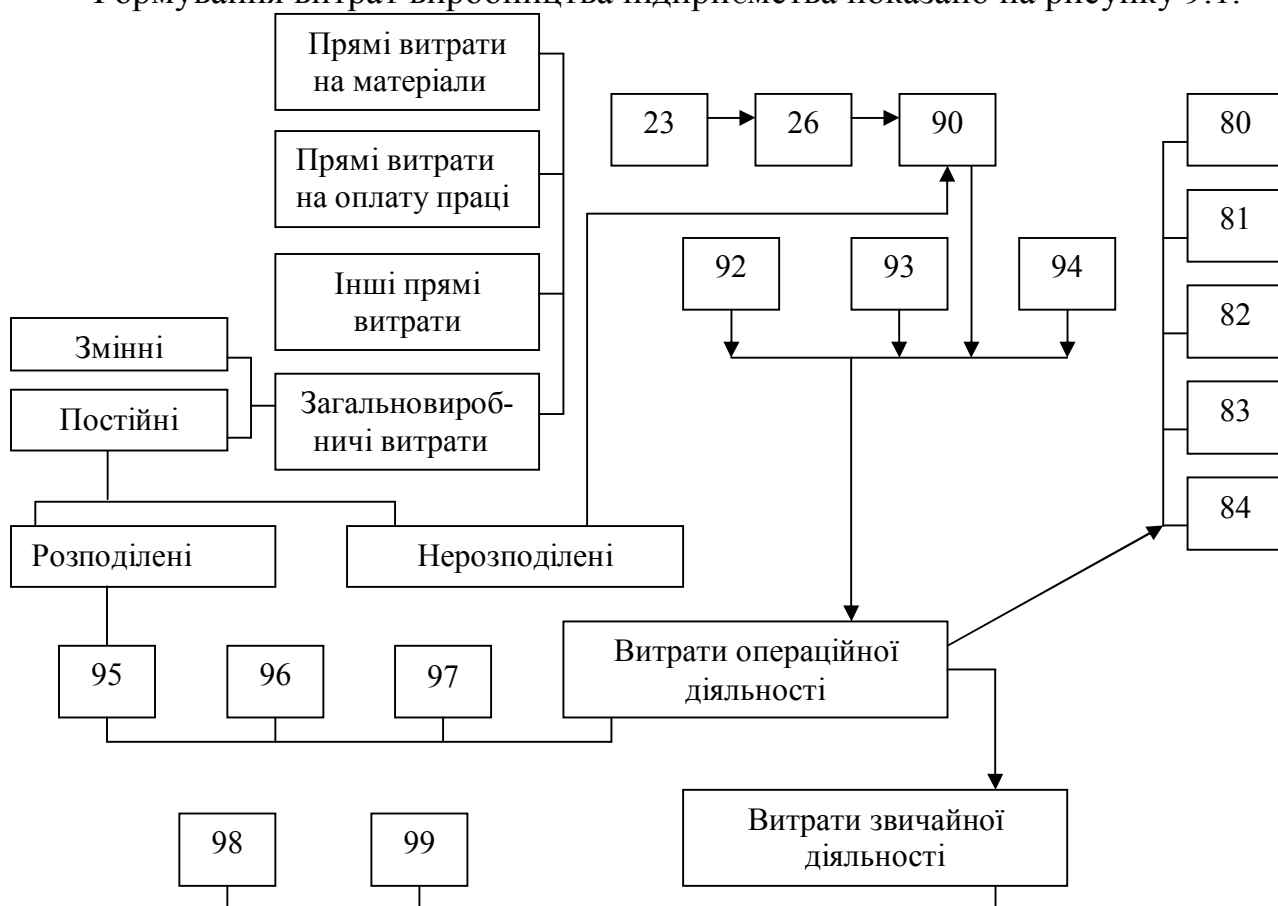


Рисунок 9.1 – Формування витрат на підприємстві

Контрольні запитання

1. Як класифікують у бухгалтерському обліку витрати підприємства?
2. З яких витрат складається виробнича собівартість виробництва, на яких рахунках їх обліковують?

3. Як обліковують загально виробничі витрати?
4. Як обліковують адміністративні витрати?
5. Як обліковують витрати на збут?

Тема 10 ОБЛІК ДОХОДІВІ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1. Види діяльності підприємства.
2. Визнання доходів.
3. Бухгалтерський облік доходів.
4. Бухгалтерський облік фінансових результатів.

Ключові поняття: операційна діяльність, фінансова діяльність та інвестиційна діяльність, доходи від реалізації, фінансові результати, надання послуг, нерозподілений прибуток, збитки.

10.1 Види діяльності підприємства

Діяльність підприємства відповідно до П(С)БО підрозділяється на звичайну і надзвичайну. Звичайну діяльність підприємства в свою чергу підрозділяють на операційну, фінансову та інвестиційну.

Відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» під звичайною діяльністю розуміють будь-яку основну діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або які виникають унаслідок здійснення такої діяльності.

Надзвичайною діяльністю вважають такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності і про які не передбачають, що вони будуть повторюватися періодично або в кожному наступному звітному періоді. Надзвичайність події або операції визначають насамперед характером діяльності підприємства, а не очікуваної частоти їхнього виникнення.

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

Відповідно до П(С)БО 3 до основної діяльності відносять операції, пов'язані з виробництвом, реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Для відображення витрат підприємства за основним видом діяльності передбачені рахунки 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загально виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

10.2 Визнання доходів

П(С)БО 15 «Доходи» визначає методологічні основи формування в бухгалтерському обліку доходів підприємства і розкриття інформації у фінансовій звітності. Дохід визнають при збільшенні активу чи зменшенні зобов'язання, що обумовлюють зростання власного капіталу за умови, що оцінка доходу може бути вірогідно визначена. Цей критерій визнання застосовують за кожною операцією.

Не визнають доходами такі надходження: ПДВ, акцизний збір, інші податки й обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню в бюджетні й позабюджетні фонди. Так само не визнають суму надходження за договорами комісії, агентськими та іншими договорами на користь комітента, суми попередньої оплати чи аванси, застава на погашення позички, а також надходження, що належать іншим особам.

Відповідно до П(С)БО №3 «Звіт про фінансові результати» визнані доходи класифікують за такими групами:

- дохід чи виторг від реалізації продукції, робіт, послуг;
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- надзвичайні доходи.

Дохід чи виторг від реалізації продукції (робіт, послуг) визнають за наявності таких умов:

- покупцю передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію чи товар;
- підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією;
- сума доходу може бути вірогідно визначена;
- є ймовірність, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства і витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути вірогідно визначені.

Дохід не визнають, якщо здійснюється обмін продукцією, товарами, роботами, що є подібними за призначенням і мають однакову справедливую вартість.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнають, виходячи зі ступеня завершення операції на дату балансу, у випадку, якщо він може бути вірогідно визначений. Якщо дохід чи виторг від надання послуг не може бути вірогідно оцінений і немає ймовірності відшкодування цих витрат, то дохід не визнають, а витрати не визнають витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде вірогідно оцінена, то він буде визнаний за цією оцінкою.

Цільове фінансування не визнають доходом, поки не має підтвердження того, що воно буде отримано підприємством і що підприємство виконає умови фінансування. Отримане цільове фінансування визнають доходом того періоду, в якому були зроблені витрати.

Доходи, що виникають у результаті використання активів іншими сторонами, визнають у вигляді відсотків, роялті й дивідендів.

10.3 Бухгалтерський облік доходів

Для обліку й узагальнення інформації про доходи і результати діяльності підприємства призначений 7-й клас рахунків. Рахунки з 70 до 78 – це рахунки, на яких відображають доходи. Рахунок 79 призначений для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. Для обліку

доходів від реалізації продукції (товарів, послуг) планом рахунків передбачено застосування рахунку 70 «Доходи від реалізації», який має субрахунки.

По кредиту рахунку 70 відображають збільшення (отримання) доходу, по дебету – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); суми, що отримує підприємство на користь комітента, принципала, повірені перестраховальниками частки страхових платежів; результат зміни резервів незароблених премій (в страхових організаціях); списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Розглянемо бухгалтерські проводки з обліку доходів від реалізації продукції(товарів, робіт, послуг).

Таблиця 10.1 – Бухгалтерські проводки з обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Господарські операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Отримані в касу грошові кошти за реалізовану готову продукцію	30	701
Відображений дохід від реалізації готової продукції	36	701
Відображене зменшення кредиторської заборгованості перед постачальниками і підрядчиками шляхом реалізації їм готової продукції	63	701
Відображена сума непрямих податків, пов'язаних з реалізацією готової продукції	701	64
Відображений дохід від реалізації товарів за готівку	301	702
Відображений дохід, визнаний на момент відвантаження товарів вітчизняним, або іноземним покупцям, плата за які відстрочена	361,362	702
Відображено дохід від продажу товарів іншим дебіторам	377	702
Відображено дохід від реалізації товарів, відвантажених покупцеві в рахунок отриманого авансу	681	702
Відображений дохід від реалізації товарів поточного періоду, переведений зі складу доходів майбутніх періодів	69	702
Нараховані податки і обов'язкові платежі в зв'язку з реалізацією робіт (послуг)	703	64
Списано на фінансовий результат дохід від реалізації робіт (послуг)	703	791
Відображений дохід, отриманий від реалізації робіт (послуг)	36	703
Відображення вартості поверненого товару	704	361
Відображена сума знижки після дати реалізації товару	704	361
Відображене податкове зобов'язання з ПДВ у вартості поверненого товару (в сумі знижки) (методом «сторно»)	704	641
Відкоригований фінансовий результат на суму відрахувань з доходу	791	704

Розглянемо бухгалтерські проводки з обліку визнання доходу при наданні послуг у бухгалтерському обліку.

Таблиця 10.2 – Визнання доходу при наданні послуг у бухгалтерському обліку

Господарські операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Одержано передплату за навчання	311	681
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
Визнано дохід від надання послуг (підписано проміжний акт)	361	703
Списані податкові зобов'язання з ПДВ	703	643
Проведено залік заборгованостей	681	361
Списано собівартість наданих послуг	903	23

На рахунку 71 «Інші операційні доходи» узагальнюють інформацію про інші доходи від операційної діяльності підприємства в звітному періоді.

До інших операційних доходів відносяться:

- доходи від реалізації інших оборотних активів(крім фінансових інвестицій);
- доходи від операційної оренди активів;
- доходи від операційних курсових різниць за операціями в іноземній валюті;
- сума одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржниками або одержали рішення господарського суду;
- доходи від списання кредиторської заборгованості, за якими минув строк позовної давнини;
- відшкодування раніше списаних активів;
- сума одержаних грантів і субсидій;
- інші доходи від операційної діяльності.

За кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід» відображають збільшення (одержання) доходу, по дебету — суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів) і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для бухгалтерського обліку доходів від іншої діяльності передбачені рахунки 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи».

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» призначений для узагальнення інформації про доходи від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведуть за методом участі в капіталі.

По кредиту рахунка відображають збільшення (одержання) доходу, по дебету – списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведуть за кожним об'єктом інвестування та іншим ознакам, визначеними підприємством.

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» призначений для обліку доходів, що виникають у процесі фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, що враховують не на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі». По кредиту рахунка відображають визнану суму доходу, по дебету – списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік фінансових доходів ведуть за об'єктами інвестування.

Рахунок 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною і фінансовою діяльністю підприємства. По кредиту рахунка 74 «Інші доходи» відображає збільшення (одержання) доходу, по дебету – належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів) і списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 75 «Надзвичайні доходи» застосовують для відображення доходів, що виникли внаслідок надзвичайних подій.

По кредиту рахунка відображають визнану суму відшкодування, зокрема від страхових організацій, втрат від надзвичайних подій, по дебету – списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

10.4 Бухгалтерський облік фінансових результатів

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» чистий прибуток визначають протягом звітного періоду і включає прибуток, отриманий від усіх видів діяльності:

- чистий дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- валовий дохід (збиток);
- прибуток (збиток) від операційної діяльності;
- прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування;
- прибуток або збиток від звичайної діяльності;
- прибуток або збиток від надзвичайних подій.

Чистий дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначають шляхом відрахування з доходу (виторгу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок і т.п.

Валовий прибуток (збиток) розраховують як різницю між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначають як алгебраїчну суму валового доходу (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інші операційні витрати.

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначають як алгебраїчну суму прибутку (збитку) від основної діяльності, фінансових та інших доходів (доходів), фінансових та інших витрат (збитків).

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності визначають як різницю між прибутком від звичайної діяльності, що підлягає оподаткуванню, і сумою податків на прибуток. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності, що підлягає оподаткуванню, і сумі податків на прибуток.

Збитки (прибутку) від надзвичайних подій включають витрати на запобігання втрат від стихійного лиха і техногенних аварій, визначених за винятком суми страхового відшкодування і покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи або збитки від інших подій і операцій, що відповідають визначенню надзвичайних подій, відображають за винятком суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих збитків.

Чистий прибуток (збиток) розраховують як алгебраїчну суму прибутку (збитку) від звичайної діяльності і надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку і податків з надзвичайного прибутку.

У бухгалтерському обліку для визначення результатів діяльності підприємства використовують рахунок 79 «Фінансові результати». Цей рахунок призначений для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності і надзвичайних подій. По кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» відображають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунка при його закритті списують на рахунок 44 «Нерозподілені доходи (непокріті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має чотири субрахунку:

- «Результат основної діяльності»;
- «Результат фінансових операцій»;
- «Результат іншої звичайної діяльності»;
- «Результат надзвичайних подій».

Розглянемо кореспонденцію рахунків з обліку фінансових результатів.

Таблиця 10.3 – Облік фінансових результатів

Господарські операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Закриття субрахунку «Дохід від реалізації готової продукції»	701	791
Закриття субрахунку «Дохід від реалізації товарів»	702	791
Закриття субрахунку «Дохід від реалізації робіт і послуг»	703	791
Закриття субрахунків рахунка 71 «Інший операційний дохід»	711—719	791
Закриття субрахунків рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі»	721—723	793
Закриття субрахунків рахунка 73 «Інші фінансові доходи»	731—733	792
Закриття рахунка 74 «Інші доходи»	741—746	793
Закриття субрахунків рахунка 75 «Надзвичайні доходи»	751—752	794
Списано собівартість готової продукції	791	901
Списано собівартість товарів	791	902
Списано собівартість робіт і послуг	791	903

Продовження таблиці 10.3

1	2	3
Закриття субрахунків рахунка 73 «Інші фінансові доходи»	731—733	792
Закриття субрахунків рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі»	721—723	793
Закриття субрахунків рахунка 75 «Надзвичайні доходи»	751—752	794
Закриття рахунка 74 «Інші доходи»	741—746	793
Списано адміністративні витрати	791	92
Списано витрати на збут	791	93
Списані на фінансовий результат інші операційні витрати	791	94
Списано фінансові витрати на фінансові результати	792	962
Списано надзвичайні витрати на фінансовий результат	794	991
Списано надзвичайні доходи на фінансовий результат	751	794
Списаний за даними бухгалтерського обліку податок на прибуток на фінансові результати	79	981
Списано нерозподілений прибуток	79	44

На рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» ведуть облік нерозподіленого прибутку або непокритих збитків поточного і минулого років, а також використаного прибутку в поточному році.

По кредиту рахунка відображають збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а по дебету – збитки і використання прибутку.

Різниця між доходами і витратами по рахунку 79 «Фінансові результати» складає нерозподілений прибуток і списують на кредит рахунка 441 «Нерозподілений прибуток». У разі одержання збитків суму збитків списують у дебет рахунка 442 «Непокриті збитки». Наприкінці звітної періоду використаний прибуток списують з дебету рахунка 441 «Прибуток нерозподілений» в кредит рахунка 443 «Прибуток, використаний в звітному періоді».

Розглянемо кореспонденції рахунків з обліку нерозподіленого прибутку (непокритих збитків).

Таблиця 10.4 – Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)

Господарські операції	Дебет	Кредит
Списано нерозподілений прибуток	79	44
Збільшено статутний капітал за рахунок, збільшення номінальної вартості акцій	443	40
Збільшено пайовий капітал за рахунок частини прибутку пайовика	443	41
Нараховано дивіденди за акціями	443	671
Відрахування в резервний капітал	443	43
Списання прибутку, використаного в звітному періоді	441	443

Контрольні запитання

1. Які критерії визнання доходів згідно з П(С)БО 15?
2. Які види діяльності може здійснювати підприємство згідно з класифікацією П(С)БО 3?
3. Як у бухгалтерському обліку відображають доходи від реалізації продукції, робіт, послуг, товарів?
4. Як здійснюють бухгалтерський облік фінансових результатів?
5. Як проводять бухгалтерський облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)?

Тема 11 ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ

1. Визначення малого підприємства та його види.
2. Організація обліку у малому бізнесі.

Ключові поняття: малі підприємства, спрощена форма, первинний облік, поточний облік, узагальнюючий облік

11.1. Визначення малого підприємства та його види

Відповідно до чинного законодавства нашої країни, *малими* визнаються *підприємства* (незалежно від форми власності), середньооблікова чисельність працюючих яких за звітний рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей же період не перевищує еквіваленту десяти мільйонів євро.

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

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

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

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

11.2 Організація обліку у малому бізнесі

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

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

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

Як бачимо (рис. 11.1) обов'язковою умовою чіткої організації бухгалтерського обліку на малих підприємствах є забезпечення відображення кожної господарської операції у відповідних документах, регістрах, формах фінансової звітності.

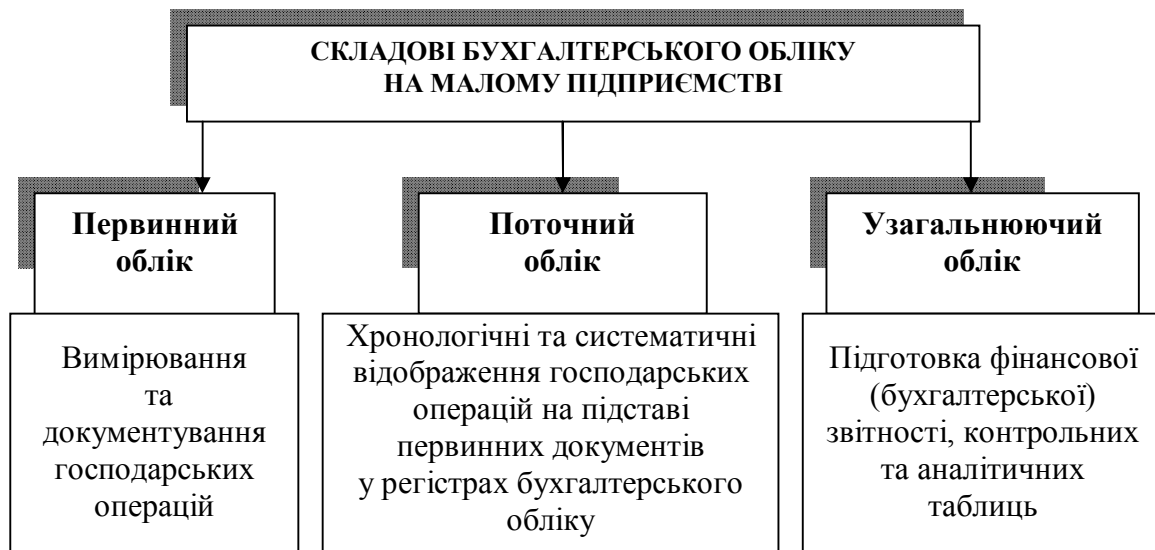


Рисунок 11.1 – Бухгалтерський облік малого підприємства як технологічний процес

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

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

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

Контрольні запитання

1. Які підприємства належать до малих ?
2. Як розрізняють малі підприємства в залежності від видів економічної діяльності?
3. Яким вимогам має відповідати організація обліку на підприємствах малого бізнесу ?
4. Якими нормативними документами повинні керуватись малі підприємства для правильного ведення обліку?

Тема 12 «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку»

Ключові поняття: гармонізація бухгалтерського обліку, стандартизація бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти

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

Сьогодні найбільш відомими у світовій господарській практиці є три основні моделі бухгалтерського обліку (британо-американська, континентальна, південноамериканська).

Основна сутність британо-американської моделі – орієнтація обліку на інформаційні запити інвесторів і кредиторів. Особливостями моделі зазначено: всі правила (стандарти) приймаються професійними організаціями; високий професійний рівень облікових ринків, користувачів, сертифікації професійних кадрів; фінансова звітність спрямована на задоволення потреб інвесторів та кредиторів.

Основна сутність континентальної моделі – орієнтація обліку на тісний зв'язок бізнесу з банками, які в основному і задовольняють потреби фінансових компаній. Особливостями моделі зазначено: фінансовий звіт спрямований на задоволення потреб банків, облікові реєстри законодавчо регламентуються, уся облікова практика зорієнтована на задоволення потреб уряду, зокрема показників макроекономічного рівня.

Основна сутність південноамериканської моделі: орієнтація обліку на державні планові органи. Інформація по цій моделі, яка необхідна для контролю, спрямована на виконання податкової політики. Особливостями моделі зазначено: фінансовий звіт спрямований на задоволення потреб державних органів; облікові стандарти регламентуються законодавчо; методики обліку, які використовуються, – не уніфіковані; постійне коригування облікових даних відносно темпів інфляції.

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

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

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

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

Міжнародні стандарти фінансової звітності є комплексом компромісних й досить загальних варіантів ведення обліку. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) – це система принципів, методів та процедур ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Розробляє та впроваджує МСБО Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО).

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

Контрольні запитання

1. Основні підходи до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку?
2. Що таке гармонізація та стандартизація бухгалтерського обліку?
3. Яка сутність МСБО?

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» Закон України від 16 липня 1999 р. № 966-XIV.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. / За ред. С. Ф. Голова. – Київ : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. — 1272 с.
5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 25, затверджені наказами Міністерства фінансів України.
6. Бухгалтерський облік : навч. посібник / За заг. ред. Ю. А. Вериги. – Київ : Центр учбової літератури, 2008. – 396 с.
7. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібник / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; За заг. Ред. В. Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – Київ : МАУП, 2003. – 172 с.
8. Верига Ю. А. Звітність підприємств. 2-ге вид., доп. і перероб. : навч. посібник / Ю. А. Верига, З. М. Левченко, І. Д. Ватуля. – Київ : Центр учбової літератури, 2008. – 776 с.
9. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / За ред. М. В. Кужельного 6-е вид. – Київ : А.С.К., 2003. – 266 с.
10. Голова С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голова. – Київ : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
11. Жадько К. С. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях : навч. посібник / К. С. Жадько, В. В. Семенюта, Л. Ш. Олійник. – Київ : Центр учбової літератури, 2008. – 112 с.
12. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посібник / – 3-е вид. В. С. Лень, В. В. Гливенко. – Київ : Центр учбової літератури, 2008. – 608 с.

13. Лишиленко А.В. Бухгалтерский учет. Учебник. – Киев : Центр учебной литературы. – 2006. – 712 с.
14. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібник / Ю. Д. Маляревський, В. І. Отенко, В. Д. Понікаров, Т. М. Серікова. – Харків : Вид. ХДЕУ, 2001. – 372 с.
15. Матвіїв М. Я. Бухгалтерський облік на малих підприємствах за різними формами : навч. посібник / М. Я. Матвіїв. – Київ : Центр навчальної літератури, 2004. – 352 с.
16. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. / под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
17. Сопко В. В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів) : навч. посібник / В. В. Сопко. – Київ : Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.
18. Стельмащук А. М. Бухгалтерський облік : навч. посібник / А. М. Стельмащук, П. С. Смоленюк. – Київ : Центр учбової літератури, 2007. – 528 с.
19. Теория бухгалтерского учета : учебник для студ. экон. спец. вузов I-IV уровней аккредитации / Нар. Укр. акад.; Авторы : А. Ф. Кондратьева и др., под общ. ред. А. Ф. Кондратьевой. – Харків : Фолио, 2002. – 271 с.
20. Чебанова Н. В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / Н. В. Чебанова. – Харків : УкрДАЗТ, 2004. – 246 с.
21. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – Київ : Знання, 2004. – 447 с.

Навчальне видання

ПЕТРОВА Валентина Федорівна

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

із дисципліни

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Змістовий модуль 2

Облік необоротних і оборотних активів та фінансових результатів

*(для студентів заочної форми навчання освітньо-кваліфікаційного рівня
«бакалавр» та слухачів другої вищої освіти спеціальності 051 – Економіка)*

Відповідальний за випуск *А. Є. Ачкасов*

За авторською редакцією

Комп'ютерне верстання *І. В. Волосожарова*

План 2017, поз. 274 Л

Підп. до друку 16.06.2017 Формат 60x84/16

Друк на різнографі Ум. друк. арк. 3,6

Тираж 50 пр. Зам. №

Видавець і виготовлювач:

Харківський національний університет
міського господарства імені О. М. Бекетова,
вул. Маршала Бажанова, 17, Харків, 61002
Електронна адреса: rectorat@kname.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 5328 від 11.04.2017.