



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ
УКРАЇНИ

УКРАЇНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ ЗАЛІЗНИЧНОГО
ТРАНСПОРТУ

Н.В. Чебанова, І.В. Підпригора, О.П. Чебанова

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Харків – 2017

УДК 657(075)
ББК 65.9(2)29
Ч 34

Рекомендовано Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів (№ 1/11-14888 від 24.09.2012 р.)

Рецензенти:

професори Т. В. Момот (ХНУМГ ім. О. М. Бекетова),
В. М. Соболев (ХНУ ім. В. Н. Каразіна)

Чебанова Н. В., Підпригора І. В., Чебанова О. П.
Ч 34 Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – Харків:
УкрДУЗТ, 2017. – 221 с., рис. 13, табл. 31.
ISBN 978-617-654-035-9

Навчальний посібник орієнтує студентів на опанування теоретичними основами організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. У навчальному посібнику систематизовано за окремими главами у тематичному розрізі нормативно-правові засади обліку і звітності в Україні, теоретичні основи бухгалтерського обліку з висвітленням місця обліку у системі наукових знань, організації та формування фінансової звітності.

У посібнику зрозумілою мовою подано сучасний, обґрунтований діючими законодавчими і нормативними чинниками матеріал, що певним чином сприятиме зростанню професійного рівня та інтелектуальному розвитку студентів, підвищенню якості навчання з курсу «Бухгалтерський облік».

УДК 657(075)
ББК 65.9(2)29

ISBN 978-617-654-035-9

© Український державний університет залізничного транспорту, 2017.

Навчальний посібник

Чебанова Наталія Володимирівна,
Підпригора Ірина Віталіївна,
Чебанова Оксана Павлівна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Відповідальний за випуск Підпригора І. В.

Редактор Решетилова В. В.

Підписано до друку 17.02.17 р.

Формат паперу 60x84 1/16. Папір писальний.

Умовн.-друк.арк. 8,25. Тираж 50. Замовлення №

Видавець та виготовлювач Українська державна академія залізничного транспорту,
61050, Харків-50, майдан Фейєрбаха, 7.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2874 від 12.06.2007 р.

ЗМІСТ

Вступ.....	4
1. Господарський облік, його види та характеристика.....	5
2. Предмет і метод бухгалтерського обліку.....	18
3. Бухгалтерський баланс.....	27
4. Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис.....	34
5. Облік основних господарських процесів.....	50
6. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку.....	67
7. Документація та інвентаризація.....	84
8. Оцінка та калькуляція у системі бухгалтерського обліку.....	95
9. Форми ведення бухгалтерського обліку.....	99
10. Основи організації бухгалтерського обліку.....	110
11. Облік основних засобів.....	118
12. Облік нематеріальних активів.....	128
13. Облік виробничих запасів.....	134
14. Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості.....	142
15. Облік фінансових інвестицій.....	168
16. Облік власного капіталу.....	171
17. Облік зобов'язань.....	178
18. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу.....	184
19. Облік витрат діяльності підприємства.....	192
20. Облік доходів та фінансових результатів.....	196
21. Основи бухгалтерської звітності.....	203
Бібліографічний список.....	210
Термінологічний словник.....	212

ВСТУП

Зміни, які відбулися в економіці України, потребують нових підходів до управління підприємством. Ця робота неможлива без радикальних змін системи обліку. Облік забезпечує необхідну інформацію для контролю за збереженням і ефективним використанням матеріальних та грошових засобів підприємства, за своєчасним прийняттям необхідних управлінських рішень.

Дисципліна “Бухгалтерський облік” є нормативною у циклі природничо-наукової та загальноекономічної підготовки студентів галузі знань 07 «Управління та адміністрування».

У навчальному посібнику висвітлені усі питання, передбачені програмою курсу. Зокрема, в належній логічній послідовності розглянуто організацію та ведення бухгалтерського обліку усіх активів підприємства, його зобов'язань та власного капіталу. Зосереджена увага на вимогах до формування, зберігання та використання облікової інформації, принципах ведення облікового процесу та ін.

Навчальний посібник будується на діючих нормативних актах, має схеми, ілюстрації, чисельні приклади, які сприяють кращому засвоєнню наведеного матеріалу.

Даний посібник включає в себе основні поняття, які використовуються в процесі вивчення бухгалтерського обліку, та план рахунків бухгалтерського обліку.

Дисципліна “Бухгалтерський облік» є базовою для вивчення курсів “Фінансовий облік”, “Управлінський облік”, “Облік у зарубіжних країнах”, “Організація обліку”, “Звітність підприємств” та інших спеціальних курсів.

1. ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК, ЙОГО ВИДИ ТА ХАРАКТЕРИСТИКА

1. Поняття господарського обліку, його цілі та завдання.
2. Вимірювачі, які застосовуються в господарському обліку.
3. Види господарського обліку та їх характеристика.

1. Поняття господарського обліку, його цілі та завдання.

Становлення та розвиток господарського обліку відбувається, виходячи з етапів розвитку суспільства та суспільно-економічних формацій.

Засновником науки про бухгалтерський облік прийнято вважати італійського математика Луку Пачолі (1445-1515). Саме він є автором “Трактату про рахунки та записи”, який було надруковано у 1494 році у Венеції та перекладено російською мовою у 1893 році Е. Г. Вальденбергом – активним учасником зародження бухгалтерського обліку у Росії.

Усім, хто мав бажання вдало торгувати, Лука Пачолі давав пораду:

- 1) постійно мати готівку та інші цінності;
- 2) вміти правильно та швидко рахувати;
- 3) утримувати свої розрахунки в належному порядку, щоб була можливість без затримки знайти необхідні дані про боржників та власні зобов’язання.

Саме Лука Пачолі запропонував спосіб подвійного запису. Головну книгу він поділив на дві частини: “Віддати” та “Мати”. Він говорив про рівність цих частин.

Крім подвійного запису він описав способи виправлення помилок, які

мало чим відрізняються від сучасних.

Заслуги Л. Пачолі в розвитку бухгалтерії:

- теоретично обґрунтував подвійний запис та визначив сутність понять “дебет” та “кредит”, хоча сам цими поняттями не оперував;

- створив персональну модель обліку та тим самим забезпечив можливість її правового захисту;

- поширив систему бухгалтерського обліку на всю господарську діяльність, не обмежуючись діяльністю одного підприємства;

- поєднав в одне ціле подвійний запис та окремі поточні рахунки;

- увів до бухгалтерського обліку головні принципи моделювання.

Після того були періоди “застою” в розвитку господарського обліку.

У Радянському Союзі була створена могутня система централізації, яка дозволяла забезпечити інформаційні потреби та давала можливість здійснювати контроль за виробничою та фінансово – господарською діяльністю усіх ділянок керівництва.

Соціалістичний облік був єдиною цілісною системою. Усі питання організації та ведення бухгалтерського обліку, включаючи призначення та звільнення головних бухгалтерів, жорстко регламентувалися відповідними інструкціями, положеннями, вказівками.

Останнє десятиліття присвячено питанням реформування бухгалтерського обліку. 25.05.1992 р. підписано Указ Президента України “Про перехід України до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку та статистики”.

Кабінет Міністрів України (КМУ) 28.10.1998 р. прийняв Постанову № 1706 “Програма реформування системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів.

Програма передбачала:

1) трансформацію бухгалтерського обліку згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку;

2) створення нормативної бази, тобто відповідних положень (стандартів) на підставі діючих принципів ведення бухгалтерського обліку;

3) затвердження національного плану рахунків та інструкції щодо його застосування;

4) розробку методичного забезпечення необхідними нормативними матеріалами;

5) підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації спеціалістів з бухгалтерського обліку;

б) розробку нових форм та методів обліку, перегляд первинних документів згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

7) активну співдружність з міжнародними професіональними організаціями бухгалтерів та аудиторів.

Для реалізації програми реформування системи бухгалтерського обліку з урахуванням міжнародних стандартів КМУ постановою № 1706 затвердив план заходів, які розраховані на період з листопада 1998 по 2001 рр. включно. Одночасно Міністерство фінансів України наказом № 248 від 01.12.1998 р. затвердило графік розробки та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Графіком передбачено розробити та впровадити 25 положень (стандартів) з січня 2000 по липень 2001 рр.

Нормативно – правовим документом, який регламентує основні питання організації та ведення бухгалтерського обліку, є Закон України від 16.07.1999 р. № 996 “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, введений в дію з 01.01.2000 р.

Цей закон визначає правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

В законі дано визначення таких термінів (стаття 1):

- стаття 2 – сфера дії закону;
- стаття 3 – мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- стаття 4 – основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- стаття 5 – валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- стаття 6 – державне регулювання бухгалтерського обліку;
- стаття 7 – методологічна рада з бухгалтерського обліку;
- стаття 8 – організація бухгалтерського обліку на підприємстві;
- стаття 9 – первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку;
- стаття 10 – інвентаризація активів та зобов’язань;
- стаття 11 – загальні вимоги до фінансової звітності;
- стаття 12 – консолідована та зведена фінансова звітність;

- стаття 13 – звітний період;
- стаття 14 – подання та оприлюднення фінансової звітності;
- стаття 15 – контроль за дотриманням законодавства стосовно бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

На даний момент прийнято 27 положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Основним змістом господарського обліку є спостереження, вимірювання та реєстрація явищ, з яких складається господарська діяльність підприємства.

Господарський облік являє собою кількісне відображення та якісну характеристику господарської діяльності з метою контролю за ходом виконання плану та керівництва діяльністю підприємства.

До господарського обліку ставляться такі вимоги:

1) порівнянність – необхідна для контролю за виконанням планових завдань, для визначення сутності відхилень та їх причин, для розробки планових показників на наступний період;

2) своєчасність – облік повинен у встановлені строки надавати усі необхідні дані про господарську діяльність підприємств, які використовуються для швидкого виправлення та виявлення недоліків, своєчасного прийняття заходів щодо подальшого покращення господарської діяльності;

3) точність та правдивість – усі облікові дані повинні достовірно відображати дійсність та розраховуватись точно без помилок;

4) повнота – облік повинен охоплювати усі сторони господарської діяльності підприємства;

5) економічність – ведення бухгалтерського обліку на підприємстві повинно викликати мінімум затрат.

2. Вимірювачі, які застосовуються в господарському обліку

У господарському обліку застосовуються такі вимірювачі:

- 1) натуральні;
- 2) трудові;
- 3) грошові.

Натуральні вимірювачі застосовуються для отримання даних рахунком, обміром та вагою (кг, м, метр, м², од.).

Вони забезпечують інформацією про кількісну наявність та рух сировини, матеріалів, палива, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, товарів та ін.

Тому облік товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) ведеться як у грошовому, так і в натуральному вираженні.

Трудові вимірювачі використовуються для підрахунку кількості затраченої праці (робочі дні, години, вироблення, продуктивність праці).

Однак використання лише натуральних та трудових вимірювачів не може забезпечити розрахунок багатьох важливих показників, таких як валовий продукт, собівартість продукції, національний доход, прибуток та ін.

У зв'язку з цим використовуються **вартісні, або грошові** вимірювачі.

Вони застосовуються для розрахунку господарських явищ в єдиному однорідному виразі. За їх допомогою отримують необхідну інформацію для обчислення системи показників виробничої та фінансово - господарської діяльності, визначення фінансового стану підприємства, його фінансової стабільності та платоспроможності.

Найбільшого застосування грошові вимірювачі набули в бухгалтерському обліку. Власний капітал та зобов'язання обліковуються лише у вартісному виразі, ведення обліку активів, починаючи з журналу реєстрації господарських операцій, записів у бухгалтерських регістрах (книгах, журналах, відомостях) здійснюється у грошовому виразі. Лише окремі бухгалтерські регістри – кількісно-сумові відомості з обліку товарно-матеріальних цінностей мають інформацію про наявність та рух окремих видів ТМЦ як в грошовому, так і в натуральному виразі.

Бухгалтерська звітність, Головна книга, оборотний баланс, журнали-ордери по рахунках бухгалтерського обліку та відомості до них вміщують інформацію лише в грошовому виразі, що визначено ст. 5 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Усі три види вимірювачів застосовуються в кожному з видів господарського обліку, а також в бухгалтерському обліку.

3. Види господарського обліку та їх характеристика

Існують три види господарського обліку:

- 1) оперативний;
- 2) статистичний;
- 3) бухгалтерський.

Завдяки усім трьом видам господарський облік забезпечує усі ділянки керівництва необхідною інформацією.

Оперативний облік є системою спостереження та контролю за окремими господарськими операціями з метою керівництва або безпосередньо в ході їх здійснення.

Оперативний облік охоплює різні процеси діяльності підприємства:

- рух товарно-матеріальних цінностей;
- економія товарно-матеріальних ресурсів;
- контроль за використанням робочого часу, раціональним та ефективним використанням основних фондів та ін.

Особливістю оперативного обліку є його простота фіксування даних, відсутність необхідних спеціальних робітників для його ведення.

Недоліком оперативного обліку є його недостатня точність та відсутність єдиної документації.

Між оперативним та бухгалтерським обліком існує взаємозв'язок. Перш за все він існує в оперативно-сальдовому методі обліку матеріалів, крім того він широко використовується для підтвердження достовірності окремих даних бухгалтерського обліку.

Статистичний облік – це система вивчення та контролю окремих суспільних явищ.

Для вивчення кількісної сторони окремих суспільних явищ статистичний облік використовує дані оперативного та бухгалтерського обліку, а також первинного обліку, який організує самостійно.

Дані, отримані за допомогою цих видів обліку, обробляються статистичними методами та використовуються для контролю за виконанням відповідних показників.

Статистичний облік широко використовує дані бухгалтерського обліку для отримання різноманітної інформації про виконання виробничої та фінансово-господарської діяльності усіх галузей та виробництв.

У свою чергу дані статистичного обліку використовуються в бухгалтерському обліку з метою достовірності використання основних фондів, трудових ресурсів та ін.

Відмітною рисою статистичного обліку є його вибірковий характер (він не є безперервним).

Таким чином, можна зробити висновок, що дані оперативного та статистичного обліку суттєво підвищують достовірність бухгалтерського обліку. В той же час дані бухгалтерського обліку використовуються як в оперативному, так і у статистичному обліку. Тобто між трьома видами господарського обліку існує прямий та зворотній зв'язок (рис. 1.1).

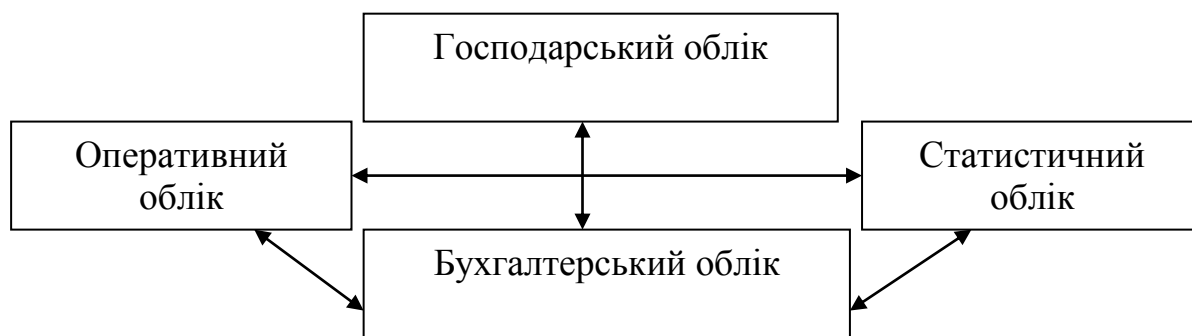


Рис. 1.1. Взаємозв'язок між видами господарського обліку

Бухгалтерський облік – це система безперервного та взаємопов'язаного спостереження та контролю за господарською діяльністю окремих підприємств з метою отримання про неї поточних та підсумкових даних.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” визначає бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, збереження та передачі інформації про діяльність підприємства та внутрішніх користувачів для прийняття рішень (ст.1).

Характерними особливостями бухгалтерського обліку є такі:

- 1) реєстрація усіх без виключення господарських операцій;
- 2) документування;
- 3) наявність спеціальних прийомів та способів обробки отриманих даних.

Тобто бухгалтерський облік є безперервним та документальним.

Мета бухгалтерського обліку – забезпечення зацікавлених осіб, органів та спеціалістів необхідною достовірною інформацією для управління.

В Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” (ст. 3) визначено, що “**метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності** є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства”.

Основними завданнями бухгалтерського обліку є такі:

1) безперервне, взаємопов’язане та документальне відображення економічних процесів та явищ в усіх сферах економіки;

2) забезпечення усіх рівнів управління для прийняття управлінських рішень достовірною та своєчасною інформацією про економічні явища та процеси, про стан коштів господарства;

3) створення необхідної інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу та контролю;

4) забезпечення контролю за законністю та доречністю здійснюваних операцій;

5) забезпечення контролю за наявністю та рухом майна, використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;

6) сприяння закріпленню законності у виробничій та фінансово-господарській сферах діяльності підприємства.

Завдання бухгалтерського обліку визначили його принципи:

1) обачності – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні попереджати заниження оцінки зобов’язань та витрат і завищення оцінки активів та доходів підприємства;

2) повного висвітлення – фінансова звітність повинна вміщати усю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, які можуть вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

3) автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власника, у зв'язку з чим власне майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

4) послідовність – постійне (з року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

5) неперервність – оцінка активів та зобов'язань здійснюється виходячи з припущення, що діяльність підприємства буде продовжуватися далі;

6) нарахування та відповідність доходів та витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були понесені для отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

7) превалювання сутності над формою – операції враховуються згідно з їх сутністю, а не лише виходячи з юридичної форми;

8) історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

9) єдиний грошовий вимірювач – вимірювання та узагальнення усіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється у єдиній грошовій одиниці;

10) періодичність – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Вимоги, які ставляться до бухгалтерського обліку:

- 1) точність – ведення бухгалтерського обліку на підставі первинних документів із використанням встановлених форм, методів та вимірювачів;
- 2) достовірність – підтвердження первинних документів;
- 3) юридична обґрунтованість – належне оформлення первинних документів, що надає їм юридичної сили;
- 4) реальність показників в обліку та їх зіставність;
- 5) тотожність синтетичного та аналітичного обліку;
- 6) узагальнення облікових даних на 1-ше число кожного місяця;
- 7) своєчасність;
- 8) максимальне використання обчислювальної техніки та типових програм автоматизації обліку;
- 9) використання уніфікованих стандартних первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку;
- 10) дотримання єдиної методики обчислення показників та оцінки активів балансу;
- 11) повнота;
- 12) економність.

Згідно з міжнародним досвідом бухгалтерський облік поділяється так:

- 1) фінансовий;
- 2) управлінський.

Сутність фінансового обліку – накопичення інформації про усі аспекти діяльності підприємства. Це офіційний облік, який ведуть підприємства в обов'язковому порядку згідно з діючими нормативними та інструктивними документами. У фінансовому обліку відображаються операції та процеси, пов'язані з обліком наявності та руху основних та оборотних засобів, використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, обліком джерел створення майна. На підставі даних фінансового обліку складається офіційна фінансова звітність, яка використовується як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами.

Отже, стосовно до підприємства користувачів облікової інформації можна умовно поділити на внутрішніх та зовнішніх (рис. 1.2).

Управлінський облік – призначений для отримання інформації для внутрішніх потреб. Його ще називають внутрішнім або внутрішньогосподарським обліком.

Управлінський облік не регламентується і не регулюється державними органами. Він організовується керівництвом підприємства на підставі загальних принципів, виходячи із внутрішніх потреб підприємства.

Головними об'єктами управлінського обліку є затрати та доходи підприємства. В межах управлінського обліку здійснюється облік витрат та калькулювання собівартості продукції. При цьому методи їх обліку та калькулювання обираються підприємством самостійно.

Єдність видів бухгалтерського обліку полягає в тому, що вони спираються на єдині принципи та методологію, яка здійснюється в рамках облікової політики підприємства, та мають єдину мету – своєчасне отримання інформації для прийняття управлінських рішень.

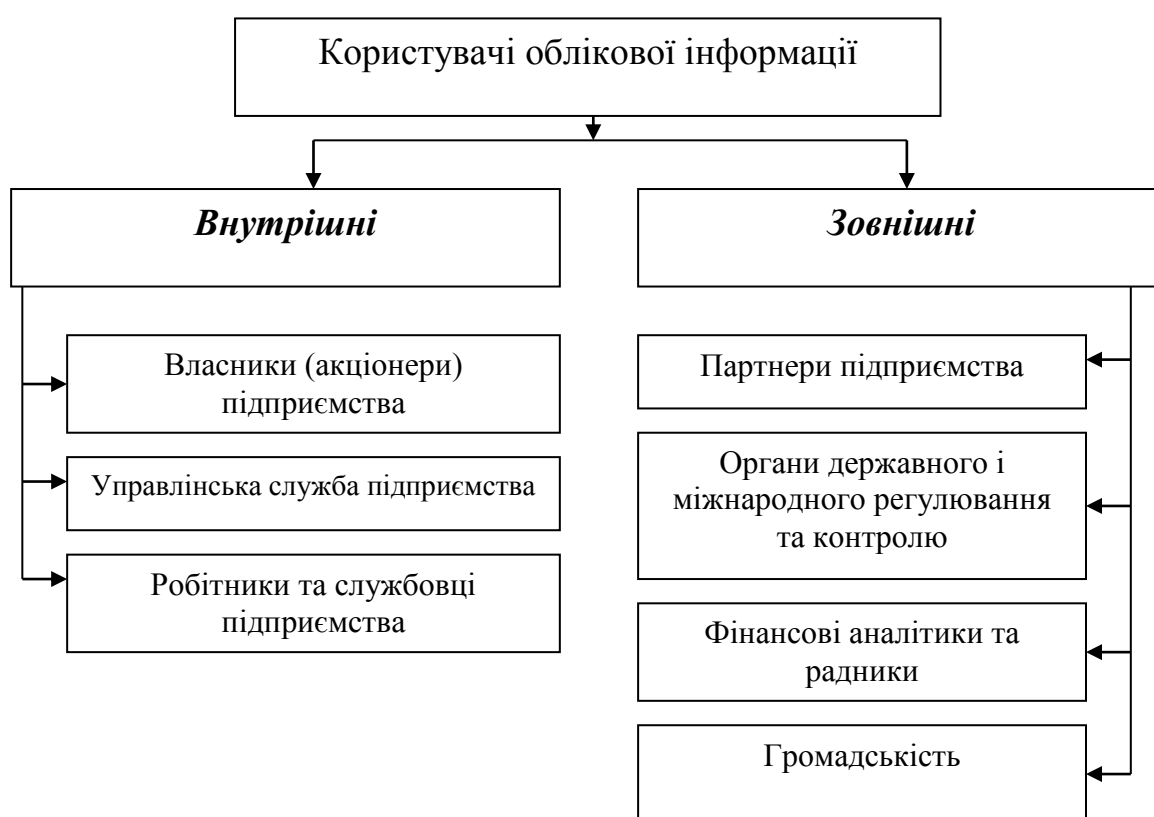


Рис. 1.2. Користувачі облікової інформації

Відмінність цих видів обліку полягає у такому:

- 1) в різній методиці отримання інформації, що впливає на форми та методи ведення кожного виду обліку;
- 2) різних користувачах інформації;
- 3) різних строках накопичення, обробки та передачі інформації для управління або для фінансового обліку.

Отже, істотною відмінністю фінансового обліку від управлінського є те, що фінансовий облік орієнтований на зовнішніх користувачів, а управлінський – націлений на внутрішніх користувачів (в першу чергу на керівників підприємства та його підрозділів). Цим і обумовлені усі інші відмінності, які наведені у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Відмінності між фінансовим та управлінським обліком

Галузі порівняння	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	2	3
Основні користувачі інформації	Зовнішні користувачі інформації (банки, податкова інспекція та ін.)	Внутрішні користувачі інформації (керівник підприємства, керівники його структурних підрозділів)
Мета обліку	Інформування зовнішніх користувачів про фінансовий стан підприємства, розрахунок податкових платежів	Забезпечення інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень
Обов'язковість	Вимагається законодавством	Застосовується за рішенням керівника підприємства
Свобода вибору систем бухгалтерського обліку	Система подвійного запису. Обов'язкова відповідність нормативним актам	Обмежень щодо вибору систем обліку не існує
Теоретична база	Нормативні акти	Економічна теорія, теорія прийняття рішень

Продовження табл. 1.1

1	2	3
Вимірювачі, які використовуються	Грошові одиниці	Грошові або натуральні одиниці
Основний об'єкт аналізу	Підприємство в цілому	Центри відповідальності всередині підприємства, види продукції, проекти
Частота складання звітності	Періодична, згідно з чинним законодавством	За мірою необхідності, згідно з потребами керівництва підприємства
Ступінь надійності	Потребує об'єктивності. Орієнтований на контроль минулого	Залежить від цілей планування. Орієнтований на прогноз майбутнього
Головна вимога до інформації	Точність	Релевантність

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Господарський облік, його виникнення та розвиток.
2. Поняття господарського обліку.
3. Чим визначені задачі обліку?
4. Які вимірювачі використовуються у бухгалтерському обліку? Навести приклади.
5. Види господарського обліку.
6. В чому полягає мета ведення бухгалтерського обліку?
7. Які вимоги висувають до бухгалтерського обліку?

2. ПРЕДМЕТ І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Предмет бухгалтерського обліку.
2. Характеристика методу бухгалтерського обліку.
3. Взаємозв'язок між предметом і методом бухгалтерського обліку.

1. Предмет бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік здійснюється в масштабах кожної держави. При цьому основним об'єктом його обліку є підприємство незалежно від форми власності, яке вносить зміни у склад господарських засобів та їх джерел.

Господарські засоби складають матеріальне підґрунтя обліку. Без знання їх складу, розміщення джерел утворення та призначення неможливо керувати виробництвом.

Отже, **предметом бухгалтерського обліку** є господарська діяльність підприємства, яка складається з окремих господарських операцій, що змінюють господарські засоби та їх джерела.

Сутність предмету бухгалтерського обліку розкривається через об'єкти. Об'єктами бухгалтерського обліку виступають:

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

Усі об'єкти бухгалтерського обліку групуються у двох напрямках:

- 1) за функціональною роллю у процесі виробництва (класифікація господарських засобів за видами та розміщенням);
- 2) за джерелами утворення та цільовим призначенням.

В літературі класифікація господарських засобів за видами та розміщенням часто уявляється виходячи із особливостей господарської діяльності підприємства.

При цьому господарські засоби прийнято класифікувати таким чином:

- 1) засоби виробництва:
 - а) засоби праці;

- б) предмети праці;
- 2) засоби сфери обертання:
 - а) предмети обертання;
 - б) грошові кошти;
 - в) кошти в розрахунках;
 - г) засоби, які обслуговують обертання;
- 3) засоби невиробничої сфери.

Існують підходи до класифікації господарських засобів за їх видами та розміщенням не залежно від видів діяльності підприємства, а виходячи із особливостей самих господарських засобів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Класифікація господарських засобів за видами та розміщенням

Засоби тривалого користування (основний капітал)	Оборотні засоби (оборотний капітал)	Позаоборотні засоби (відокремлені засоби)	Засоби, які не належать підприємству
Основні засоби: - земельні ділянки - будівлі - споруди - передавальні пристрої - машини та обладнання - транспортні засоби - інструменти та виробничий господарський інвентар - інші основні засоби Нематеріальні активи	Матеріальні засоби: - сировина та матеріали - паливо - тара - (МШП) малоцінні та швидкозношувані предмети - готова продукція Грошові кошти: - грошові кошти в касі - кошти в банках - на поточних рахунках в національній та іноземній валютах - в акредитивах та на чекових книжках - інші грошові кошти Засоби в розрахунках: - дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги - дебіторська заборгованість за підзвітними особами - аванси видані - аванси отримані - інші дебітори	Внески до бюджету Відстрочені податкові активи	Орендовані основні засоби, крім орендних підприємств Товарно-матеріальні цінності, прийняті на тимчасове збереження Товари, прийняті на комісію

До **основних** відносяться засоби праці, які використовуються неодноразово в процесі виробництва або поставки товарів та послуг, очікуваний строк корисної експлуатації яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік).

Операційний цикл – період часу між придбанням господарських засобів для здійснення діяльності та отриманням грошових коштів від реалізації виготовленої з них продукції, товарів чи послуг.

Оборотні – це засоби, призначені для використання, споживання або реалізації протягом одного операційного циклу (обороту).

До *малоцінних швидкозношуваних предметів* (МШП) відносяться засоби, строк експлуатації яких менше одного року або одного операційного циклу.

Дебіторською називається заборгованість інших фізичних та юридичних осіб даному підприємству. Дебіторська заборгованість виникає в результаті реалізації товарів та надання послуг в кредит, а також включає іншу заборгованість підприємству, погашення якої очікується протягом одного року або операційного циклу.

Позаоборотні (відокремлені) засоби – це засоби тимчасово або назавжди вилучені з обороту. Тимчасово вилучені – відрахування від прибутку на створення резервного капіталу. Назавжди вилучені – платежі від прибутку до бюджету.

Засоби, які не належать підприємству – це засоби, які надійшли на підприємство та знаходяться на тимчасовому відповідальному збереженні, прийняті на комісію та ін.

Характеристику джерел господарських засобів наведено у таблиці 2.2.

Класифікація джерел засобів підприємства

Джерела власних засобів (власний капітал)	Джерела позичених засобів (позичений капітал)
<p>1.Капітал:</p> <ul style="list-style-type: none"> – статутний – пайовий – резервний (страховий) – додатковий <p>2.Прибуток:</p> <ul style="list-style-type: none"> – від основної діяльності (від реалізації товарів, робіт, послуг) – від іншої реалізації – від позареалізаційних операцій <p>3.Резерви:</p> <ul style="list-style-type: none"> – резерв майбутніх витрат і платежів <p>4.Бюджетне фінансування:</p> <ul style="list-style-type: none"> – на капітальні вкладення – на поповнення оборотних засобів – цільове фінансування 	<p>1.Кредити банків і позики:</p> <ul style="list-style-type: none"> – короткострокові – довгострокові <p>2.Кредитори:</p> <ul style="list-style-type: none"> – постачальники – аванси одержані – векселя видані – інші кредитори <p>3.Зобов'язання по розподілу:</p> <ul style="list-style-type: none"> – з оплати праці – з соціального страхування – перед бюджетом – інші

Усі джерела господарських засобів поділяються на дві групи:

- а) джерела власних коштів;
- б) джерела позикових коштів.

Джерела власних коштів

Статутний капітал – зафіксована у статутних документах загальна вартість активів (господарських засобів), які є внеском власників у капітал підприємства. Статутний капітал – це первісне джерело формування майна підприємства. Він забезпечує регулювання відносин власників та керівників підприємством, його розмір не може бути нижчим встановленої законодавством суми.

На державних підприємствах статутний капітал утворюється за рахунок коштів, які виділяються з держбюджету, та відповідає сумі основних та мінімального рівня оборотних засобів підприємства.

Прибуток – є основною частиною власного капіталу підприємства, яка являє собою частину доходу, що залишилася на підприємстві після відповідних відрахувань та платежів.

Бюджетне фінансування – це засоби, які виділяються державою окремим підприємствам для розширення та покращення їх діяльності або здійснення спеціальних заходів.

Резерви – створюються за рахунок прибутку підприємства для покриття непередбачених витрат та збитків з метою рівномірного їх включення у витрати виробництва та обігу.

Джерела позикових коштів

Кредити – видаються кредитними заходами на визначені цілі. Вони є цільовими, терміновими, такими, що повертаються, та платними. В залежності від строку надання: довгострокові та короткострокові.

Кредиторською називається заборгованість даного підприємства іншим підприємствам, організаціям та особам за товари, роботи або здійснені послуги. Вона утворюється в процесі діяльності підприємства при виникненні на підприємстві несплачених боргів.

Зобов'язання по розподілу – це тимчасово залучені грошові кошти. Виникають вони в результаті встановленої державою відстрочки у виплаті деяких платежів.

2. Характеристика методу бухгалтерського обліку

Для забезпечення необхідною інформацією про склад та використання активів, зобов'язань та капіталу в бухгалтерському обліку використовуються різноманітні способи відображення господарських операцій. Сукупність цих способів і являє собою метод бухгалтерського обліку.

Тобто **метод бухгалтерського обліку** – це система способів, за допомогою яких об'єкти обліку безперервно відображаються та узагальнюються за якісно однорідними ознаками.

Основними елементами методу бухгалтерського обліку є такі:

- 1) документація та інвентаризація;
- 2) оцінка та калькуляція;
- 3) рахунки та подвійний запис;
- 4) бухгалтерський баланс та інші форми фінансової звітності.

Документація – це спосіб первинного спостереження за господарськими операціями для обґрунтування бухгалтерських записів.

Враховуючи вирішальну роль документації в бухгалтерському обліку

Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (стаття 9) відзначив, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують зміст цих операцій. Первинні документи повинні бути складені або в момент здійснення операції, а якщо це неможливо – відразу після її завершення.

До обліку приймаються лише правильно оформлені документи. Форми первинних документів затверджуються Міністерством фінансів та Міністерством статистики України .

Контроль за правильним та своєчасним відображенням усіх господарських операцій покладено на головного бухгалтера.

Відповідальність за схоронність оброблених документів несе керівник підприємства.

За несвоєчасне складання первинного документа та недостовірність відображених у ньому фактів відповідальність несуть ті особи, які склали та підписували даний документ.

Інвентаризація – це спосіб перевірки відповідності фактичної наявності господарських засобів і даних бухгалтерського обліку. Згідно за статтею 10 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємства повинні проводити інвентаризацію активів та зобов’язань, під час якої перевіряється та документально підтверджується їх наявність, стан та оцінка. Інвентаризація проводиться для забезпечення достовірних даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Об'єкти та періодичність проведення інвентаризації встановлюються керівниками підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно за законодавством.

Оцінка – спосіб вартісного вимірювання господарських явищ, які обліковуються. Оцінка дає можливість порівняти витрати підприємства з результатами його господарської діяльності, контролювати виконання окремих показників, здійснювати групування витрат з метою отримання даних в єдиному вимірювачі.

Калькуляція – це спосіб групування витрат та визначення собівартості продукції, робіт, послуг.

Калькулювання собівартості дозволяє аналізувати витрати на виробництво, обґрунтовано встановлювати ціни.

Складається калькуляція за статтями витрат на підставі діючих по галузях нормативних документів.

Рахунки – це спосіб групування та поточного обліку наявності та використання активів, зобов'язань та капіталу. Процес відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється за допомогою подвійного запису.

Суть методу подвійного запису полягає в тому, що кожна операція відображається двічі: за дебетом одного рахунку та кредитом іншого.

Бухгалтерський баланс – це метод групування та відображення в грошовій оцінці активів, зобов'язань та капіталу на відповідну дату (як правило, на перше число кожного місяця).

Звітність – це сукупність затверджених у встановленому порядку звітних форм, які поєднують комплекс систематизованих показників, що характеризують виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємства за відповідний період.

Задачі звітності – узагальнення даних бухгалтерського обліку та подання користувачам своєчасної та правдивої інформації про діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень.

Порядок складання, обсяг річної бухгалтерської звітності та строки її подання регламентуються Законом “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” ст. 11-15, а також відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

3. Взаємозв'язок між предметом та методом бухгалтерського обліку

Вивчаючи механізм реалізації предмета бухгалтерського обліку (БО), треба завжди пам'ятати про наявність як прямого, так і зворотного зв'язку між предметом та методом (рис. 2.1).

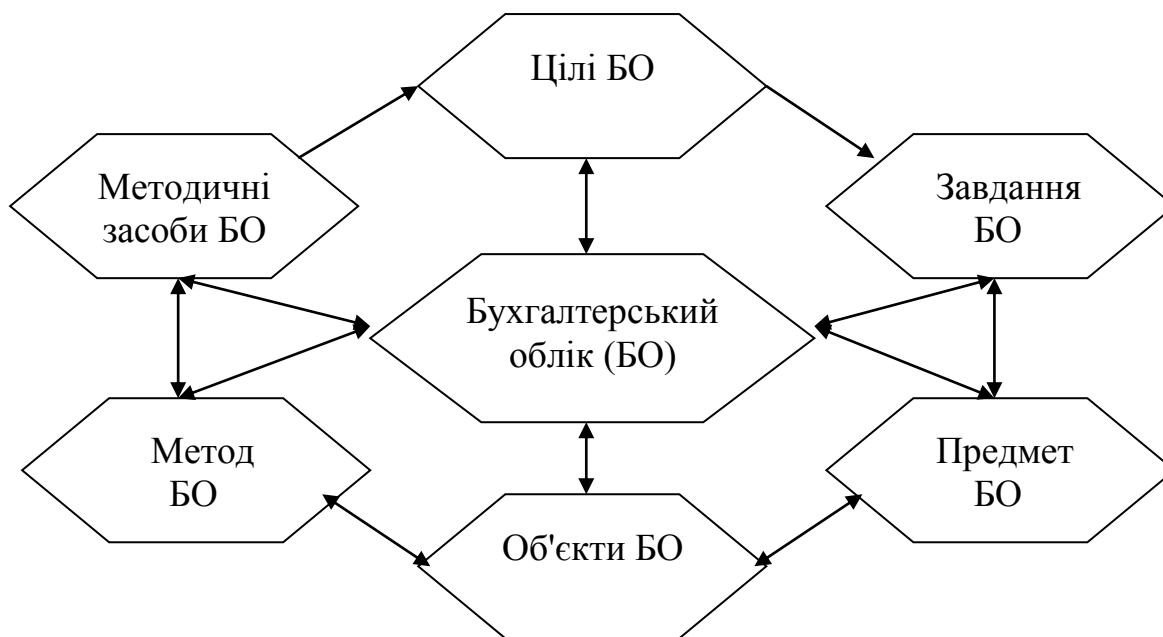


Рис. 2.1. Взаємозв'язок між предметом і методом бухгалтерського обліку

Предмет бухгалтерського обліку завжди був і залишається тією ознакою, яка визначає його параметри. Від правильного визначення предмета залежить правильність визначення функціональних обов'язків працівників обліку.

Виконання функціональних обов'язків потребує постійного контролю з боку головного бухгалтера. Про повноту отриманої інформації в рамках предмета бухгалтерського обліку можна судити з результатів виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства. І коли певні факти свідчатимуть про незлагодженість механізму управління, неефективність окремих управлінських рішень, упущення й недоліки в діяльності підприємства, настає зворотний процес взаємозв'язку між предметом і методом. Він полягає в осмисленні та перегляді

завдань бухгалтерського обліку та його параметрів, уточненні об'єктів, методу та методичних прийомів, що має відбитися на обліковій політиці підприємства. Недостатньо відрегульовані процеси прямого зв'язку неодмінно вестимуть до налагодження зворотного зв'язку між завданнями, предметом, об'єктами, методом та методичними засобами бухгалтерського обліку.

Відтак можна вважати обов'язковим для спеціалістів з обліку регулярне вивчення взаємозв'язку між предметом і методом бухгалтерського обліку, своєчасне його коригування, що сприятиме вдосконаленню системи інформаційного забезпечення користувачів унаслідок постійного запровадження досконаліших форм і методів збирання, реєстрації, накопичення, обробки й передавання інформації для управління.

Методологічне спрямування та спрямування контролю за організацією і веденням бухгалтерського обліку між собою пов'язані дуже тісно і окремо просто не існують. Водночас найважливіша роль належить саме контролю, який може забезпечити прямий взаємозв'язок між предметом і методом.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Хто може виступати суб'єктом бухгалтерського обліку?
2. Що слід розуміти під предметом та об'єктом бухгалтерського обліку?
3. Якими господарськими засобами може володіти підприємство?
4. Охарактеризуйте господарські процеси підприємства.
5. Назвіть джерела власних коштів.
6. Дайте характеристику статутного капіталу.
7. Що являють собою засоби у розрахунках?
8. Чи рівні між собою підсумки сум господарських засобів та джерел їх створення?
9. Що являють собою позики банку?
10. Що відноситься до поточних зобов'язань підприємства?

3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

1. Поняття про бухгалтерський баланс та його структура.
2. Актив, пасив балансу та їх взаємозв'язок.
3. Типи балансових змін.

1. Поняття про бухгалтерський баланс та його структура

Отримати уявлення про склад господарських засобів підприємства та їх

джерел на визначену дату можливо з балансу.

Структура балансу, його форма, зміст його статей, оцінка та розкриття статей балансу регламентовані Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Слово “баланс” походить від латинського “двочашовий”, в перекладі з італійської та французької означає “терези”.

Як обліковий термін слово “баланс” має два значення:

1) рівність, рівновага двох підсумків протилежного значення, які мають місце на рахунках, відомостях та таблицях: дебет та кредит, актив та пасив;

2) таблиця, яка відображає результат облікової реєстрації майна підприємства в грошовій оцінці та у відповідний момент, тобто стан його активів та пасивів.

Таким чином, **баланс** – це спосіб відображення господарських засобів підприємства за складом та розміщенням, а також за джерелами утворення та цільовим призначенням в грошовій формі на визначену дату.

Метою складання балансу є подання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації щодо фінансового стану підприємства на визначену дату.

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

Види балансів залежать від таких чинників:

- а) джерел складання;
- б) строків складання;
- в) обсягу даних;
- г) змісту;
- д) форми.

За джерелами складання баланси поділяються так:

1) *інвентарні* – складаються на підставі повного опису інвентарю та є скороченим варіантом балансу;

2) *книжкові* – складаються на підставі записів в книгах без підтвердження інвентаризації та тому раніше називались пробними або попередніми;

3) *генеральні* – являють собою синтез двох попередніх видів та складаються за рік на підставі інвентаризаційного опису майна та попереднього балансу.

За строками складання баланси бувають:

1) *вступні* – складаються на момент створення підприємства;

2) *операційні* – складаються протягом року та охоплюють окремі аспекти діяльності підприємства;

3) *ліквідаційні* – складаються на момент початку ліквідації підприємства.

В залежності від обсягу даних баланси поділяються так:

1) *простий* – склад майна підприємства, яке не має структурних підрозділів та філіалів;

2) *складний* – баланс підприємства, яке має структурні підрозділи;

3) *зведений* – баланс підприємства, яке має філіали.

За змістом баланси поділяються так:

1) *сальдові* – включають лише залишки рахунків, які характеризують майновий стан підприємства на визначену дату;

2) *оборотний* – крім залишків по рахунках включає обороти по дебету та кредиту рахунків;

3) *результативний* – це баланс доходів та витрат або прибутків чи збитків, який дозволяє визначити чистий прибуток або чистий збиток;

4) *проміжний* – це баланс, який складається на будь-яку дату при необхідності;

5) *шаховий* – отримав свою назву від специфічної форми, яка, крім даних про залишки, включає й кореспонденцію рахунків. Однак такі баланси доцільно складати лише на невеликих підприємствах, які використовують обмежену кількість бухгалтерських рахунків при відображенні господарських операцій;

б) *порівнювальний* – баланс, в якому відбувається порівняння статей звітного балансу із попереднім періодом.

За формою баланси поділяються так:

1) *повний*;

2) *скорочений*.

Всі перераховані види балансів називаються бухгалтерськими, оскільки складаються на підставі даних бухгалтерського обліку.

Підприємства та організації складають місячну, квартальну та річну бухгалтерську звітність. Квартальна бухгалтерська звітність подається підприємством не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним; річна – не пізніше 15 лютого року, наступного за звітним. До складу бухгалтерської звітності обов'язково включається бухгалтерський баланс.

2. Актив, пасив балансу та їх взаємозв'язок

За формою бухгалтерський баланс являє собою двосторонню таблицю. Ліва частина таблиці, в якій відображаються засоби за складом та розміщенням, називається **активом**; права, в якій показано засоби за джерелами утворення та цільовим призначенням, називається **пасивом**. Підсумки активу та пасиву називаються **валютою балансу**.

Таким чином, *актив* – це система показників, які відображають склад та розміщення засобів підприємства, згрупованих у якісно однорідні групи, а *пасив* – це система показників, які відображають джерела засобів підприємства, також згруповані у якісно однорідні групи.

Однорідні види засобів та їх джерел показуються в балансі окремим рядком, який називається **статтею балансу**.

Природа складання балансу потребує рівності статей активу та статей пасиву.

Звідси витікає головна балансова формула

$$\boxed{\text{Активи}} = \boxed{\text{Зобов'язання}} + \boxed{\text{Власний капітал}}$$

При цьому, згідно з НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4]:

активи – ресурси, які контролюються підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод в майбутньому;

зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій, погашення якої, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

власний капітал – частина в активі підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань.

$$\boxed{\text{Власний капітал}} = \boxed{\text{Активи}} - \boxed{\text{Зобов'язання}}$$

Подане співвідношення відоме як **балансова рівність**.

Актив балансу складається з трьох розділів:

1. Необоротні активи;
2. Оборотні активи;
3. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.

Пасив має чотири обов'язкові розділи й один — додатковий:

1. Власний капітал;
2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення;
3. Поточні зобов'язання і забезпечення;
4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття;
5. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду (додатковий рядок балансу).

3. Типи балансових змін

Діяльність підприємства приводить до постійної зміни господарських засобів та їх джерел. Усі ці зміни здійснюються під впливом господарських операцій.

Господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства.

Кожна господарська операція, яка відображається в бухгалтерському обліку, впливає на величину двох статей балансу. При цьому за однією з них відбувається збільшення, а за іншою – зменшення на однакову суму.

Існує чотири види балансових змін.

1-й тип – зміна відбувається всередині активу балансу. При цьому валюта балансу не змінюється, оскільки в активах балансу відбувається просте переміщення засобів з одного рядка на інший.

Наприклад: 1) отримано грошові кошти з поточного рахунка до каси підприємства для виплати заробітної плати робітникам в сумі 10000,0 грн.

Дт 301 “Каса в національній валюті”	10000,0
Кт 311 “Поточний рахунок в національній валюті”	

Баланс – Активи – рядок 230 (всередині).

2) передана готова продукція із виробництва на склад – 5000,0 грн.

Дт 26 “Готова продукція”	5000,0
Кт 23 “Виробництво”	
рядок 100 – 5000,0	
рядок 130 + 5000,0	

2-й тип - зміна у складі пасиву балансу. В результаті відбувається перегрупування джерел засобів за рахунок зменшення одного та збільшення іншого; валюта балансу не змінюється.

Наприклад: утримано прибутковий податок із заробітної плати робітників в сумі 8000,0 грн.

Дт 661 “Розрахунки з оплати праці” 8000,0
 Кт 641 “Розрахунки по податках”
 рядок 580 – 8000,0
 рядок + 8000,0

3-й тип – збільшення у складі господарських засобів та їх джерел. Дані операції зачіпають як актив, так і пасив балансу на ту саму суму. При цьому валюта балансу збільшується.

Наприклад: 1) отримано від постачальника товарно-матеріальні цінності на суму 12000,0 грн. Оплата постачальнику не здійснена.

Дт 201 “Сировина та матеріали ” 12000,0
 Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”
 рядок 100 + 12000,0
 рядок 530 + 12000,0

4-й тип – зменшення господарських засобів та їх джерел. Валюта балансу зменшується.

Наприклад: перераховано з поточного рахунка в погашення заборгованості постачальникам 23000,0 грн.

Дт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” 23000,0
 Кт 311 “Поточний рахунок в національній валюті”
 рядок 230 – 23000,0
 рядок 530 – 23000,0

Таким чином, господарські операції можуть впливати на валюту балансу, однак при будь-якому впливі зберігається рівність підсумків активу та пасиву балансу.

Типи балансових змін схематично можна навести таким чином:

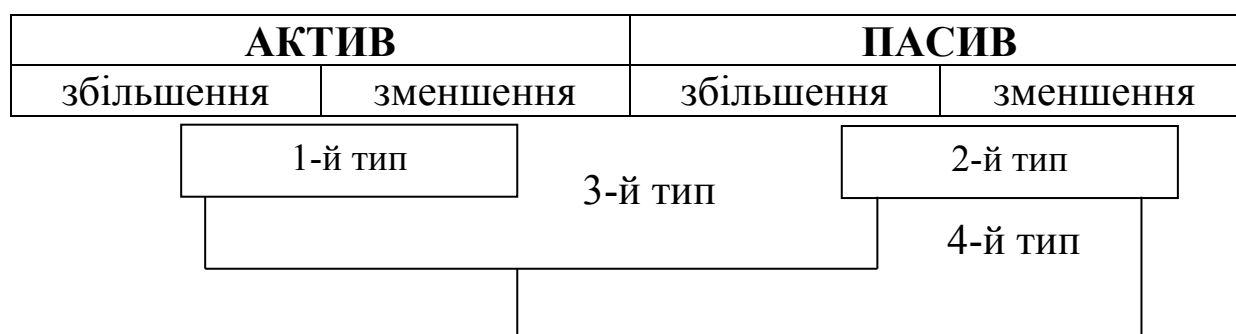


Рис. 3.1. Типи балансових змін

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Що таке бухгалтерський баланс?
2. Яке призначення активу та пасиву балансу?
3. Склад та структура активу балансу.
4. Склад та структура пасиву балансу.
5. Що включає в себе власний капітал?
6. Що відображають зобов'язання в балансі?
7. З якою метою складається баланс підприємства?
8. Що називається статтею балансу?
9. Які існують типи балансових змін?

4. РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх сутність та будова.
2. Структура активних, пасивних та активно-пасивних рахунків.
3. Сутність подвійного запису та його значення.
4. Синтетичні та аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок.
5. Оборотні відомості по синтетичних рахунках, їх види, зміст та будова.
6. Оборотні відомості по аналітичних рахунках, їх зміст та призначення.

1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх сутність та будова

Бухгалтерський баланс служить лише для відображення стану господарських засобів та їх джерел на визначену дату, в той час як для керівництва діяльністю підприємства необхідно мати дані, які характеризують щоденну зміну активів, зобов'язань та капіталу під впливом здійснених операцій.

З цією метою в бухгалтерському обліку застосовується система рахунків, за допомогою якої здійснюється поточне відображення господарських засобів та господарських операцій, а також відбувається економічне групування однорідних об'єктів обліку.

Система рахунків – це спосіб економічного групування поточного відображення та оперативного контролю за засобами підприємства та господарськими операціями.

На кожному окремому рахунку реєструють первісний стан засобів та їх джерел, а також відображають господарські операції у вигляді збільшення чи зменшення відповідної статті.

Основний принцип обліку на рахунках полягає в тому, що на кожену групу однорідних засобів або джерел відкривається окремий рахунок, в який записується первісний залишок даної групи засобів та усі наступні їх зміни, тобто збільшення або зменшення, які викликані господарськими операціями.

Для зручності визначається сума збільшення та зменшення засобів за будь-який період часу, рахунок подається у вигляді двосторонньої таблиці, у якій одна частина призначена для відображення записів збільшення, інша – зменшення.

Схематично рахунок можна подати у вигляді таблиці.

Дебет	Рахунок № (назва)	Кредит

Ліва частина таблиці називається – **дебет**, права – **кредит**. З латинської ці слова означають: дебет – винен, кредит – вірить.

Суми записів операцій за дебетом та кредитом рахунка носять назву **обороту**.

Різниця між сумами, записаними на одній стороні, та сумами на іншій його стороні називається **залишком, або сальдо**.

Для визначення нового залишку спочатку складають оборот, який відображає збільшення засобів, з початковим сальдо, а потім вираховують оборот, який відображає їх зменшення.

У випадку відсутності залишку рахунок вважається **закритим**.

На відміну від балансового методу, який дозволяє робити суцільне взаємопов'язане відображення господарських засобів, але не забезпечує неперервності обліку, **рахунок, як елемент методу бухгалтерського обліку**, являє собою спосіб неперервного (щоденного) обліку визначеної групи засобів, а уся система рахунків, тобто їх сукупність, забезпечує поточний облік усіх господарських засобів та процесів.

Рахунки бухгалтерського обліку мають органічний взаємозв'язок з бухгалтерським балансом, який виражається таким чином:

- 1) залишки записуються на рахунку на ту ж сторону, що й в балансі;
- 2) рахунки, як і залишки балансу, поділяються на активні та пасивні;

3) на підставі записів по рахунках визначаються залишки на 1-ше число наступного місяця, на підставі яких складається бухгалтерський баланс.

2. Структура активних, пасивних та активно-пасивних рахунків

Бухгалтерські рахунки безпосередньо пов'язані з бухгалтерським балансом та по відношенню до нього поділяються так:

1) **активні** – це рахунки, призначені для обліку стану, руху та зміни складу господарських засобів за їх видами (активів). На цих рахунках початковий залишок заносять в ліву частину, тобто в дебет. В дебеті фіксують також усі дані щодо збільшення залишку, тобто стосовно надходження засобів даного виду. Навпаки, в кредиті роблять записи, які відображають вибуття засобів, тобто зменшення їх залишку.

Активний рахунок можна подати таким чином:

Дебет	Активний рахунок	Кредит
С. П.		
збільшення госп. засобів		зменшення госп. засобів
оборот за Д		оборот за К
С.К.=С.П.+ОД-ОК		

Наприклад:

Дебет	30 "Каса"		Кредит
	С. П.=2000,0		
	1) 150,0	2) 1000,0	
	150,0	1000,0	
	С.К.=1150,0		

Для того, щоб визначити кінцеве сальдо активного рахунка, необхідно до суми залишку додати дебетовий оборот та вирахувати оборот за кредитом рахунка.

Активні рахунки можуть мати або дебетовий залишок, або не мати ніякого, тому що не можна витратити засобів більше, ніж існує в наявності;

2) **пасивні** – це рахунки, призначені для обліку стану, руху та змісту джерел засобів підприємства (зобов'язань та власного капіталу).

На пасивних рахунках порядок записів прямо протилежний активним.

Початкове сальдо заноситься в кредит рахунка, там же відображаються усі дані про збільшення засобів, які утворились за рахунок даного джерела. Дані про зменшення засобів відображаються за дебетом пасивного рахунка.

Схема пасивного рахунка виглядає таким чином:

Дебет	Пасивний рахунок	Кредит
		С. П.
зменшення джерел госп. засобів		збільшення джерел госп. засобів
оборот по Д		оборот по К
		С.К. = С.П. + ОК - ОД

Наприклад:

Дебет **66 “Розрахунки з оплати праці”** Кредит

	С.П.=16000,0
2) 14500,0 3) 500,0	1) 3500,0
15000,0	3500,0
	С.К.=4500,0

3) активно-пасивні рахунки – це рахунки, призначені для обліку розрахункових взаємовідносин (для обліку дебіторської та кредиторської заборгованостей).

Сальдо таких рахунків показується у розгорнутому вигляді і за дебетом, і за кредитом, щоб в одному виді заборгованості не розчинювався інший.

Обороти за дебетом та кредитом таких рахунків відображають розрахункові операції різного змісту: в одних випадках за дебетом показується збільшення дебіторської заборгованості, а в інших – зменшення кредиторської заборгованості. За кредитом таких рахунків показують збільшення кредиторської заборгованості та зменшення дебіторської заборгованості.

Якщо на рахунках обліковується дебіторська заборгованість, то рахунок є активним, якщо кредиторська – пасивним.

Наприклад: рахунок 63 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

3. Сутність подвійного запису та його значення

Одним з елементів методу бухгалтерського обліку є подвійний запис.

Подвійний запис на рахунках бухгалтерського обліку являє собою спосіб виявлення виниклих в результаті господарських операцій взаємовідносин між активами – з одного боку, зобов’язаннями та власним капіталом – з іншого.

Необхідність подвійного запису була встановлена при розгляданні типів балансових змін. Кожна господарська операція відображалась, як правило, на двох статтях балансу, викликаючи в них зміни на одну й ту саму величину. При відображенні господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку відбуваються такі самі подвійні зміни.

Сутність методу подвійного запису полягає в тому, що кожна операція в одній і тій самій сумі записується на двох рахунках: на одному – по дебету, на іншому – по кредиту.

Короткий запис, який вказує як та по яких рахунках відображається операція, називається **рахунковою формулою, або проводкою**.

Взаємозв'язок між рахунками, який виникає в результаті відображення на них способом подвійного запису господарських операцій, називається **кореспонденцією рахунків**, а рахунки, вказані у бухгалтерській проводці – **кореспондуючими**.

Рахункові формули бувають такі:

- 1) прості;
- 2) складні.

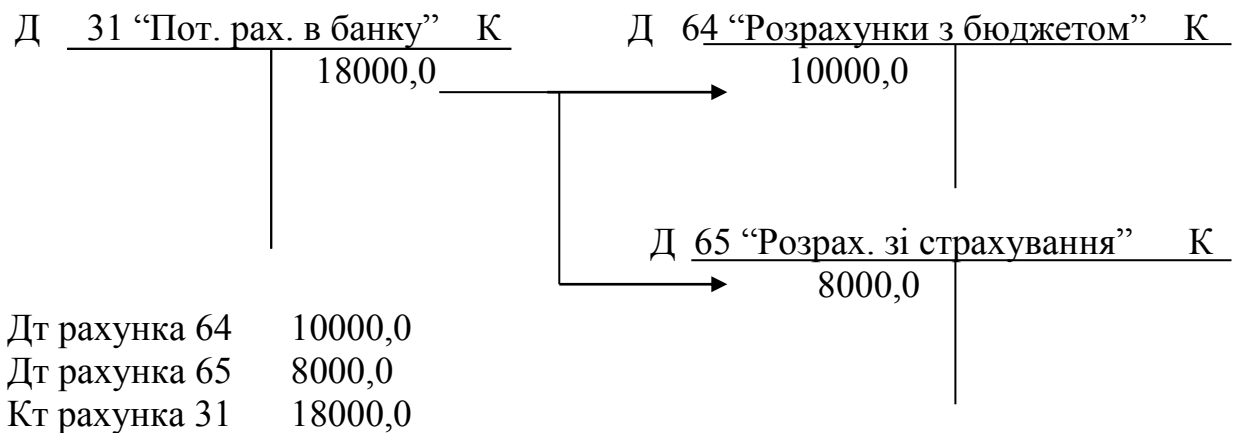
У простій формулі дебет одного рахунка кореспондує з кредитом також одного рахунка.

Наприклад: отримано грошові кошти з поточного рахунка підприємства до каси для виплати заробітної плати у сумі 50000,0 грн.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">Д 31 "Пот. рах. в банку" К</td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;"></td> </tr> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">50000,0</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> </tr> </table>	Д 31 "Пот. рах. в банку" К		50000,0		→	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;">Д 30 "Каса в нац. вал." К</td> <td style="width: 50%; border-bottom: 1px solid black;"></td> </tr> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">50000,0</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> </tr> </table>	Д 30 "Каса в нац. вал." К		50000,0	
Д 31 "Пот. рах. в банку" К										
50000,0										
Д 30 "Каса в нац. вал." К										
50000,0										
		Дт рахунка 30 50000,0 Кт рахунка 31 50000,0								

У складній бухгалтерській проводці дебет одного рахунка кореспондує з кредитом декількох рахунків або навпаки, кредит одного рахунка – з дебетом декількох рахунків.

Наприклад: перераховано з поточного рахунка:
 а) бюджету – 10000,0 грн
 б) органам соціального страхування – 8000,0 грн



Синтетичними називаються рахунки, за допомогою яких відбувається узагальнене відображення в грошовому виразі стану та руху економічно однорідних видів активів, зобов'язань та власного капіталу.

Облік, який ведеться на таких рахунках, називається синтетичним.

Синтетичний облік ведеться на рахунках 1-го порядку, коли на кожний вид активів та пасивів відкривається окремий рахунок. *Наприклад*, рахунок 10 “Основні засоби”, 20 “Виробничі запаси”.

Особливими ознаками синтетичних рахунків є такі:

- 1) двозначний шифр рахунка;
- 2) інформація узагальнюється за економічно однорідними видами майна та джерелами його формування;
- 3) поточний облік здійснюється лише в грошовому виразі;
- 4) використовуються для ведення обліку спеціальні реєстри (журнали-ордери, відомості, Головна книга);
- 5) стан активів та пасивів, який виходить з більшості синтетичних рахунків, відображається в бухгалтерському балансі за однойменними статтями.

Аналітичними називаються рахунки, за допомогою яких здійснюється деталізована характеристика даних синтетичних рахунків.

Аналітичні рахунки мають не лише грошові, але й натуральні показники.

Облік, побудований на аналітичних рахунках, називається аналітичним.

Наприклад, рахунок 10 “Основні засоби” може мати такі аналітичні рахунки: - будівля заводууправління;

- будівля складу №1;
- будівля цеху;
- друкувальний станок;
- двотумбовий стіл.

Синтетичні та аналітичні рахунки взаємопов'язані між собою. Будучи частиною синтетичного рахунка, аналітичні рахунки мають ту саму структуру, що й синтетичний рахунок, тобто якщо синтетичний рахунок – активний, то активний і аналітичний рахунок, і навпаки. Тому записи в аналітичних рахунках відбуваються в тій самій частині, що і в синтетичних

рахунках. Крім того, записи на синтетичних та аналітичних рахунках роблять на підставі одних і тих самих первинних документів, тому при звірванні синтетичного та аналітичного обліку суми завжди рівні.

Деякі рахунки не потребують деталізації, тому до них не відкривають аналітичні рахунки. *Наприклад*, рахунок 31 “Рахунки в банках”, 30 “Каса”.

Аналітичні рахунки ведуть на картках, в книгах або відомостях. Суми залишків по кожному синтетичному рахунку на початок та кінець звітного періоду повинні дорівнювати сумі залишків усіх його аналітичних рахунків. Суми дебетового та кредитового оборотів кожного синтетичного рахунка повинні дорівнювати підсумкам відповідних оборотів за усіма його аналітичними рахунками.

Тотожність записів по синтетичному рахунку записам по аналітичних рахунках, відкритим для його деталізації, має важливе значення для контролю за правильністю облікових записів. Відсутність тотожності вказує на наявність помилки, яку необхідно викрити та виправити.

Аналітичний облік є важливим засобом оперативного керівництва діяльністю підприємства. За його даними спостерігають за станом ТМЦ, використанням основних засобів, за веденням розрахунків з дебіторами та кредиторами; здійснюють контроль за витратами підприємства протягом звітного періоду.

Крім синтетичних та аналітичних рахунків, застосовуються в бухгалтерському обліку **субрахунки**, які являють собою перший ступінь деталізації синтетичного рахунка. За допомогою субрахунків здійснюється групування даних обліку з метою отримання необхідних даних в іншому розрізі – за галузями діяльності та номенклатурою.

Субрахунки використовуються для отримання показників, необхідних для складання звітності.

Вони також вказують напрямок в конкретизації облікових показників та, як наслідок, є підґрунтям для організації аналітичного обліку.

Наприклад: 10 “Основні засоби” має 10 субрахунків:

- 100 “Інвестиційна нерухомість”;
- 101 “Земельні ділянки”;
- 102 “Капітальні затрати на покращення земель”;
- 103 “Будівлі та споруди”;
- 104 “Машини та обладнання”;
- 105 “Транспортні засоби”;
- 106 “Інструменти, пристрої та інвентар”;
- 107 “Робоча та продуктивна худоба”;
- 108 “Багаторічні насадження”;
- 109 “Інші основні засоби”.

Субрахунки за номенклатурою: рахунок 28 “Товари” має п’ять субрахунків:

- 281 “Товари на складі (опт)”
- 282 “Товари у торгівлі (роздріб)”
- 282 “Товари на комісії (комісія)”
- 284 “Тара та тарні матеріали”
- 285 “Торгова націнка”;
- 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”.

Субрахунки за галузями діяльності. Деякі рахунки не мають субрахунків. Деталізація рахунків обумовлюється економічним змістом операцій, а також вимогами до оперативної інформації.

Синтетичні рахунки є рахунками I порядку, субрахунки – рахунками II порядку, аналітичні рахунки можуть бути рахунками III, IV, V та т.д. порядку в залежності від поставленої мети, яка пов’язана із підготовкою, поясненням та прийняттям відповідних управлінських рішень.

Наприклад:

- синтетичний рахунок I порядку - 20 “Виробничі запаси”;
- субрахунки II порядку – 201 “Сировина та матеріали”;
- 202 “Куповані напівфабрикати”;
- 203 “Паливо”;
- 204 “Тара та тарні матеріали”;
- 205 “Будівельні матеріали”;
- 206 “Матеріали, передані в переробку”
- 207 “Запасні частини”;
- 208 “Матеріали с/г призначення”;
- 209 “Інші матеріали”.

Аналітичні рахунки:

- до 201 “Сировина та матеріали”
- III порядку: 2011 “Основні матеріали”;
2012 “Допоміжні матеріали”.
- IV порядку до 2011 “Основні матеріали”:
20111 “Чорні метали”;
20112 “Кольорові метали”.
- V порядку до 20112 “Кольорові метали”:
“Мідь”, “Олово”, “Цинк” та ін.

При цьому суми залишків на початок місяця аналітичних рахунків V порядку дорівнюють сумі залишку на початок місяця аналітичних рахунків IV порядку; суми залишків усіх рахунків IV порядку дорівнюють сумі початкових сальдо рахунків III порядку; суми початкових залишків усіх аналітичних рахунків III порядку дорівнюють сумі початкового сальдо субрахунку; суми початкових залишків усіх субрахунків дорівнюють сумі початкового сальдо синтетичного рахунка.

5. Оборотні відомості по синтетичних рахунках, їх види, зміст та будова

В результаті ведення бухгалтерського обліку використовується велика кількість синтетичних та аналітичних рахунків для відображення на них господарських операцій.

Для оперативного керівництва діяльністю підприємства в цілому, контролю за станом та рухом засобів та перевірки правильності бухгалтерських записів, а також складання балансу важко отримати дані безпосередньо з бухгалтерських рахунків. Тому усі матеріали поточного обліку необхідно узагальнювати. Одним із способів узагальнення даних поточного обліку по рахунках є **оборотні відомості**.

Таким чином, оборотна відомість є способом узагальнення даних поточного обліку, які вміщуються в синтетичних та аналітичних рахунках, а також способом перевірки записів та складання бухгалтерського балансу.

Оборотні відомості по синтетичних рахунках бувають такі:

- 1) прості;
- 2) шахові.

Проста оборотна відомість по синтетичних рахунках має такий вигляд:

Шифр рахунка	Найменування рахунка	Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
		Д	К	Д	К	Д	К
10	Основні засоби	10,0	-	20,0	-	30,0	-
13	Знос необ. активів	-	7,0	-	3	-	10,0
201	Сировина та матеріали	120,0	-	80,0	50,0	150,0	-
.....
	Разом	500,0	500,0	423,0	423,0	585,0	585,0

Проста оборотна відомість складається у порядку збільшення шифрів рахунків. Особливістю простої оборотної відомості є наявність трьох пар рівностей:

1 пара – *рівність підсумків по дебету та кредиту сальдо на початок місяця.*

Така рівність обумовлена тим, що початкові залишки заносяться до оборотної відомості з рахунків бухгалтерського обліку, на яких господарські операції відображаються способом подвійного запису.

2 пара - *рівність підсумків оборотів по дебету та кредиту усіх рахунків.*

Така рівність обумовлена сутністю методу подвійного запису.

3 пара - *рівність підсумків по дебету та кредиту сальдо на кінець місяця.*

Така рівність обумовлена першими двома рівностями.

Оборотна відомість має контрольне значення. Вона дозволяє виявити помилки у відображенні господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, якщо порушується хоча б одна з трьох рівностей. Дану відомість використовують ще й як інформацію для оперативного керівництва діяльністю підприємства, оскільки вона вміщує необхідні дані про стан та зміни (рух) матеріальних та грошових ресурсів підприємства.

Однак проста оборотна відомість по синтетичних рахунках не деталізує зміст оборотів. Показником взаємозв'язку між рахунками бухгалтерського обліку служить **шахова оборотна відомість по синтетичних рахунках**.

Шахова оборотна відомість має такий вигляд:

№ операції	Шифр рахунка	Шифр рахунка	30	31	Разом
		Кт Дт	Каса	Пот. рах.	
1	30	Каса		100,0	
2	66	Розр. з опл. праці	80,0		
		Разом			

Шахова оборотна відомість складається послідовно протягом місяця. Ведеться вона паралельно з журналом хронологічних записів господарських операцій. Перевагою такої відомості є наявність сум оборотів у розрізі кожного кореспондуючого рахунка по дебету та кредиту.

Основне контрольне значення шахової відомості – виявлення помилкової кореспонденції між рахунками бухгалтерського обліку.

Однак можливість її складання обмежена невеликою кількістю господарських операцій на підприємстві.

6. Оборотні відомості по аналітичних рахунках, їх зміст та призначення

Інформація, яка вміщується у оборотних відомостях по синтетичних рахунках, дає можливість проаналізувати стан та рух майна підприємства лише в узагальненому вигляді (у вартісному виразі в розрізі синтетичних рахунків та субрахунків).

Однак у практичній діяльності підприємства зазвичай виникає потреба в більш конкретних даних. Такі дані несуть в собі аналітичні рахунки. Для кращої наочності ці дані, як і дані синтетичних рахунків, узагальнюються шляхом складання оборотних відомостей по аналітичних рахунках.

Оборотні відомості до аналітичних рахунків бувають:

- 1) розрахункові;
- 2) кількісно-сумові.

Аналітична відомість по рахунках, які призначені для обліку розрахунків, за формою схожа на просту оборотну відомість по синтетичних рахунках. В ній передбачено дві графи для відображення початкового та кінцевого сальдо, що дозволяє виявити та окремо контролювати дебіторську та кредиторську заборгованість. Метою складання такої відомості є здійснення контролю за станом розрахунків з дебіторами та кредиторами.

Наприклад, розрахункова оборотна відомість по аналітичних рахунках до синтетичного рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками” має такий вигляд:

№ з/п	Найменування організацій, підприємств	Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
		Д	К	Д	К	Д	К
1	ООО “Промінь”	100,0	-	500,0	350,0	250,0	-
2	МП “Прогрес”	-	340,0	100,0	-	-	240,0
	Разом	100,0	340,0	600,0	350,0	250,0	240,0

Правильність та повноту ведення поточного обліку встановлюють зіставленням підсумків аналітичних оборотних відомостей з даними синтетичних рахунків.

Так, сальдо на початок місяця по синтетичному рахунку повинно дорівнювати сумі початкових залишків в аналітичній відомості до цього рахунка; оборот по дебету синтетичного рахунка – дорівнювати сумі оборотів по дебету аналітичних відомостей; оборот по кредиту синтетичного рахунка повинен дорівнювати сумі обороту по кредиту аналітичної відомості; сальдо на кінець місяця синтетичного рахунка - сумі кінцевих залишків за аналітичною відомістю.

Дебет **63 “Розрахунки з постачальниками”** Кредит

	С.П.=240,0
600,0	350,0
600,0	350,0
С.К.= 10,0	

Якщо є розбіжності у сумах, то це свідчить про наявність помилок у облікових записах, які слід виявити та уникнути.

Кількісно – сумові оборотні відомості до аналітичних рахунків складаються за рахунками ТМЦ, основних засобів, МШП та наряду з грошовими вимірниками мають натуральні.

Крім цього, ці відомості мають по одній графі для запису початкових та кінцевих сальдо, оскільки, як правило, ці залишки бувають однорядковими (дебетові).

Головне завдання кількісно-сумової відомості по аналітичних рахунках полягає у зіставленні даних кількісного обліку ТМЦ, основних засобів, МШП, який ведеться в аналітичних картках (відомості чи книзі) у матеріально-відповідальній особи, з даними сумового обліку, відображеними у бухгалтерії за відповідним синтетичним рахунком.

Приклад: кількісно-сумова відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунка 281 “Товари на складі”

№ з/п	Найменування товару	Од. вим.	Ціна за од.	Сп		Обороти				Ск	
				к-сть	сума	прихід		витрати		к-сть	сума
						к-сть	сума	к-сть	сума		
1	Борошно	кг	2-00	5	10,0	10	20,0	7	14,0	8	16,0
2	Цукор	кг	1-00	3	3,0	20	20,0	23	23,0	-	-
										
	Разом				150,0		280,0		130,0		300,0

Окрема аналітична картка. Борошно 2-00

№ документа	Дата	Збільшення	Витрати	Залишок
				5
		10	7	8

Прибуток

Дебет	281 “Товари на складі”	Кредит
С.П = 150,0		
280,0		130,0
С.К.= 300,0		

Складання оборотних відомостей за синтетичними рахунками, а тим більше за аналітичними рахунками являє собою трудомісткий процес. Тому на практиці зазвичай зіставлення аналітичного обліку товарно-матеріальних цінностей з синтетичним роблять за залишками рахунків. В цьому випадку складають сальдові відомості, у яких відсутні дані про обороти за дебетом та кредитом рахунків.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Яке призначення рахунків бухгалтерського обліку?
2. Для чого призначені рахунки та що на них обліковується?
3. Яку будову мають рахунки бухгалтерського обліку?
4. В чому полягає зв'язок рахунків із балансом?
5. Яке значення має дебет та кредит в активних рахунках?
6. Які рахунки вважаються активними та пасивними?
7. Що називають дебетовим та кредитовим оборотом рахунка?
8. Які правила виведення залишкового сальдо по рахунках?
9. Які рахунки не мають залишків?
10. В чому полягає сутність подвійного запису?
11. Що називають кореспонденцією рахунків?
12. В чому відмінність між простими та складними проводками? Наведіть приклади.

5. ОБЛІК ОСНОВНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

1. Облік процесу придбання (заготівлі) предметів праці.
2. Облік процесу виробництва.
3. Облік процесу реалізації.

1. Облік процесу придбання (заготівлі) предметів праці

У ході використання засобів та матеріальних ресурсів підприємством здійснюються господарські процеси. Вони є одним з найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку.

Під господарським процесом розуміється сукупність однорідних операцій, направлених на виконання конкретного (господарського) завдання.

Одним з найважливіших процесів, який забезпечує фінансово-виробничу діяльність, є процес придбання або поставки предметів праці.

В господарській діяльності підприємства використовуються різні види предметів праці. До них відносяться сировина та матеріали, паливо, запасні частини, будівельні матеріали та ін. Для обліку кожного виду матеріальних цінностей використовується рахунок 20 “Виробничі запаси”. Це рахунок господарських засобів, рахунок матеріальних цінностей. По відношенню до балансу – активний; сальдо рахунка дебетове – показує залишок матеріальних цінностей на визначену дату, аналітичний облік ведеться по кожному виду матеріальних цінностей.

Для забезпечення безперебійної виробничої діяльності підприємству необхідно мати мінімальний запас предметів праці. Тому на практиці усю сукупність предметів праці, необхідну для організації діяльності підприємства, називають виробничими запасами. Придбають виробничі запаси від постачальників. Вартість, за якою їх придбали, називається купівельною. Крім того, підприємство несе витрати за доставку виробничих запасів, їх навантаження та розвантаження. Таким чином, уся сукупність витрат, пов'язана із придбанням виробничих запасів, називається фактичною собівартістю.

Бухгалтерський облік процесу поставки вирішує такі облікові задачі:

- 1) облік надходження матеріальних цінностей на склад підприємства;
- 2) облік розрахунків з постачальниками по придбаних матеріальних цінностях;
- 3) облік витрат по транспортно-заготівельних витратах;
- 4) визначення собівартості придбаних матеріальних цінностей.

У господарській діяльності підприємства використовується досить широка номенклатура матеріалів, яка часто нараховує тисячі найменувань. У зв'язку з цим досить трудомістким є визначення фактичної собівартості кожного виду матеріалів. Тому в поточному обліку матеріали обліковуються за купівельними (оптовими) або планово-обліковими (незмінними протягом року) цінами. А на окремому аналітичному рахунку до кожної групи виробничих запасів враховуються транспортно-заготівельні витрати або відхилення від фактичних цін. Виходячи з цього, на синтетичному рахунку 20 "Виробничі запаси" будуть відображатися за фактичною собівартістю, а в аналітичному обліку окремими складовими:

- купівельна вартість;
- транспортно-заготівельні витрати.

Приклад: 1) надійшли від постачальника матеріали:

“А” – 20 шт. по 5 грн = 100,0 грн.

“Б” – 30 шт. по 7 грн = 210,0 грн.

Разом: 310,0 грн.

У бухгалтерському обліку буде складена така проводка:

Дт 20 "Виробничі запаси"	}	310,0
Кт 63 "Розрахунки з постачальниками"		

2) Прийнято (акцептовано) до сплати рахунок транспортної організації за перевезення матеріалів на суму 35,0 грн.

Дт 20 "Виробничі запаси"	}	35,0
Кт 63 "Розрахунки з постачальниками"		

Крім того, усі транспортно-заготівельні витрати протягом місяця будуть враховуватись на окремому аналітичному рахунку “Транспортно-заготівельні витрати”.

Дт		Транспортно-заготівельні витрати		Кт	
№ операції	Сума	№ операції	Сума		
2	35,0				
3	14,6				
оборот	49,6				

3) оплачено готівкою з каси підприємства за вантажно-розвантажувальні роботи 14,6 грн.

Дт 20 “Виробничі запаси” } 14,6
Кт 30 “Каса” }

В аналітичному обліку ця сума буде відображена на рахунку “Транспортно-заготівельні витрати”;

4) перераховано з поточного рахунка в погашення заборгованості:

- постачальникам – за матеріали – 310,0 грн
- транспортній організації – за перевезення вантажу – 35,0

Разом: 345,0 грн.

Дт “Розрахунки з постачальниками” } 345,0
Кт “Рахунки в банках” }

Відкриємо синтетичний та аналітичний рахунки до рахунка 20 “Виробничі запаси”.

Дебет	20 “Виробничі запаси”	Кредит
1) 310,0		
2) 35,0		
3) 14,6		
359,6		-
С.К.= 359,6		

Аналітичний облік:

збільшення				“Матеріали “А”				витрати			
№ оп.	К-сть	Ціна	Сума, грн	№ оп.	К-сть	Ціна	Сума, грн	№ оп.	К-сть	Ціна	Сума, грн
1	20	2,0	100,0								

збільшення				“Матеріали “Б”				витрати			
№ оп.	К-сть	Ціна	Сума, грн	№ оп.	К-сть	Ціна	Сума, грн	№ оп.	К-сть	Ціна	Сума, грн
1	30	7,0	210,0								

Дт		“Транспортно-заготівельні витрати”				Кт	
№ оп.	Сума, грн	№ оп.	Сума, грн	№ оп.	Сума, грн	№ оп.	Сума, грн
2	35,0						
3	14,6						
оборот	49,6						

Як видно з прикладу, сума дебетового обороту синтетичного рахунка 20 “Виробничі запаси” (359,6 грн) показує фактичну собівартість виробничих запасів, яка складається з їх заготівельних витрат (35,0) та витрат на вантажно-розвантажувальні роботи (14,6).

В аналітичному обліку придбані матеріали відображаються за їх купівельною вартістю. Щоб визначити фактичну собівартість кожного виду матеріалів, необхідно суму транспортно-заготівельних витрат пропорційно розподілити між окремими видами матеріалів.

Для розподілу транспортно-заготівельних витрат та витрат на вантажно-розвантажувальні роботи необхідно розрахувати середній відсоток як відношення суми транспортно-заготівельних витрат до вартості матеріалів за купівельними цінами:

$$49,6 : 310 * 100 = 16 \%$$

Визначимо фактичну собівартість кожного виду придбаних матеріалів.

Розрахунок розподілу транспортно-заготівельних витрат та визначення фактичної собівартості придбаних матеріалів

Найменування матеріалу	Купівельна вартість, грн	Транспортно-заготівельні витрати		Фактична собівартість придбаних матеріалів
		%	сума, грн	
1	2	3	4 (2*3)	5 (2+4)
А	100	16,0	16,0	116,0
Б	210	16,0	33,6	243,6
Разом	310		49,6	359,6

При подальшому використанні матеріалів за різним призначенням визначається фактична їх собівартість при списанні з урахуванням транспортно-заготівельних витрат.

Наприклад: в процесі діяльності підприємства матеріали були використані:

- а) на виготовлення продукції матеріали “А” в сумі 100 грн;
- б) матеріали “Б” – 126 грн на загальновиробничі потреби;
- в) 84 грн – реалізовано на сторону.

№ з/п	Найменування	Вартість матеріалів за обліковими цінами	Транспортно-заготівельні витрати	Фактична собівартість матеріалів
1	Використано матеріалу “А” на виробництво	100,0	16,0	116,0
2	На загально-виробничі потреби	126,0	126*16%=20,16	146,16
3	Реалізовано	84,0	13,44 (84*16%)	97,44
	Разом	310,0	49,6	359,6

Після розподілу транспортно-заготівельних витрат їх сума разом із сумою матеріалів за обліковими цінами підлягає списанню по відповідних напрямках використання.

Облік транспортно-заготівельних витрат ведеться за групами матеріалів в розрізі субрахунків або синтетичних рахунків в цілому в залежності від номенклатури матеріалів та конкретних умов їх придбання на даному підприємстві.

На підприємствах із відносно невеликою номенклатурою виробничих запасів, а також в умовах швидких коливань цін поточний облік матеріалів здійснюється за фактичною собівартістю. При цьому відпуск матеріалів оцінюється за середньозваженою вартістю, виходячи з вартості їх залишку на початок місяця та вартості матеріалів, які надійшли за звітній місяць. Це потребує щомісячного визначення вартості матеріалів за кожним найменуванням.

Поточний облік виробничих запасів здійснюється на кожному конкретному підприємстві виходячи з умов його роботи.

Оскільки матеріальні витрати складають основну частину витрат виробничих підприємств, то належна організація їх обліку та контролю за раціональним та економічним їх використанням є однією з основних задач бухгалтерського обліку.

2. Облік процесу виробництва

Серед господарських процесів значне місце належить процесу виробництва, в якому узагальнюються витрати, відображені в інших процесах.

Процес виробництва, з одного боку, являє собою процес споживання засобів виробництва та живої праці, що представляє собою виробничі витрати підприємства, а з іншого боку – виробництво продукції, виконання робіт та надання послуг як матеріального втілення понесених виробничих витрат.

Усі витрати, пов'язані із виробництвом конкретного виду продукції, являють собою **виробничу собівартість**. Для її визначення ведеться аналітичний облік витрат на виробництво. Аналітичні рахунки відкривають за видами виробленої продукції, виконаних робіт або послуг. За способом віднесення витрат на конкретний вид продукції вони підрозділяються на прямі та непрямі.

Прямі витрати - це витрати, які безпосередньо пов'язані із виготовленням конкретного виду продукції. Тому в момент їх здійснення їх відносять на собівартість тієї продукції, з якою вони пов'язані.

Непрямі витрати – пов’язані з організацією виробництва в цілому або його підрозділів, або пов’язані із виготовленням декількох видів продукції. Тому такі витрати в поточному обліку відображаються на окремих рахунках та лише після звершення звітного періоду їх розподіляють між окремими видами продукції пропорційно до встановленої бази. Облік прямих витрат на виробництво здійснюється на рахунку 23 “Виробництво”; для обліку непрямих витрат призначено рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”. Облік процесу виробництва на даних рахунках ведеться з метою здійснення контролю за виконанням завдання по випуску кожного виду продукції та визначення фактичної собівартості.

На аналітичних рахунках виробництва в поточному обліку протягом місяця відображаються лише прямі витрати, а наприкінці місяця на них відносять й непрямі витрати в порядку їх розподілу. Таким чином, за дебетом рахунків виробництва збираються усі витрати, пов’язані із випуском продукції. За кредитом цих рахунків відображають витрати, які увійшли у собівартість завершені продукції, тобто виробництво продукції за фактичною собівартістю. Сальдо цих рахунків можуть бути лише дебетовими та показують витрати, які відносяться до незавершеної продукції, тобто відображає вартість незавершеного виробництва. На аналітичних рахунках витрати відображаються в розрізі окремих видів – статей, перелік яких визначається типовими положеннями щодо складу собівартості для кожної галузі.

За даними аналітичних рахунків визначається собівартість кожного окремого виду виробленої продукції.

Непрямі витрати обліковуються за групами в розрізі встановленої номенклатури статей. Наприкінці звітного періоду непрямі витрати розподіляються між видами продукції пропорційно встановленій базі (заробітна плата виробничих робітників, вартість основних матеріалів та ін.).

Приклад:

1. За звітний місяць нараховано заробітну плату:

- робітникам, зайнятим виробництвом

продукції “В” – 200,0 грн

продукції “Е” – 450,0 грн

- АУП – 380,0 грн

Дт 23 “Виробництво” - 650,0 = (200,0 + 450,0)

Дт 91 “Загальновиробничі витрати” – 380,0

Кт 66 “Розрахунки з постачальниками” – 1030,0

2. Зроблені відповідні нарахування на заробітну плату
(умовно 50 %):

- робітникам, зайнятим виробництвом

продукції “В” – 100,0 грн

продукції “Е” – 225,0 грн

- АУП – 190,0 грн

Дт 23 “Виробництво” - 325,0

Дт 91 “Загально виробничі витрати” – 190,0

Кт 65 “Розрахунки зі страхування” – 515,0

3. Списані згідно з лімітно-забірними картками матеріали:

- на виробництво - 100,0

- на загальновиробничі потреби – 126,0

Дт 23 “Виробництво” - 100,0 (“В” – 50,0; “Е” – 50,0)

Дт 91 “Загально виробничі витрати” – 126,0

Кт 20 “Виробничі витрати” – 226,0

4. Списані транспортно-заготівельні витрати:

- на виробництво – 16,0 (“В” – 8,0; “Е” – 8,0)

- на загальновиробничі потреби – 20,16

Дт 23 “Виробництво” - 16,0

Дт 91 “Загальновиробничі витрати” – 20,16

Кт 20 “Виробничі витрати” – 36,16

5. Нараховано амортизацію на основні засоби:

- виробничого призначення (прод. “В”) – 70,0

- будинку заводууправління – 45,0

Дт 23 “Виробництво” - 70,0
 Дт 91 “Загально виробничі витрати” – 45,0
 Кт 13 “Знос необоротних активів” – 115,0

Відкрити рахунки 23 “Виробництво” та 91 “Загально виробничі витрати” та відобразити на них господарські операції.

Д 23 “Виробництво”		К	Д 91 “Загально виробничі витрати”		К
1) 650,0	7) 2000,0		1) 380,0		
2) 325,0			2) 190,0		
3) 100,0	8) 77,84		3) 126,0		6) 761,16
4) 16,0			4) 20,16		
5) 70,0			5) 45,0		
6) 761,16					
1922,16	1922,16		761,16		761,16

Наприкінці місяця здійснюється розподіл загально виробничих витрат. Розподіл здійснюється пропорційно до заробітної плати виробничих робітників.

Відомість розподілу загально виробничих витрат

Вид продукції	Сума заробітної плати виробничих робітників, грн	Відношення загально-виробничих витрат до прямих	Розподіл непрямих витрат, грн
В	200,0	X	200*1,17=234,0
Е	450,0	X	450*1,17=527,0
Разом	650,0	$\frac{761,16}{650} = 1,17$	761,16

6. Списуються загально виробничі витрати наприкінці місяця в сумі 761,16 грн.

Дт 23 “Виробництво” } 761,16
 Кт 91 “Загально виробничі витрати” }

Згідно з діючим законодавством вироблена продукція відображається в обліку за фактичною собівартістю.

Протягом місяця по кожному виду виготовленої продукції складається аналітичний рахунок.

Аналітичний рахунок по виробництву продукції “В” до
рахунка 23 “Виробництво”

з/п	Зміст запису	Дебет						Кредит
		матеріали	заробітна плата	нарахування на з/п	амортизація	загально-виробничі витрати	Разом	
Сальдо на початок місяця								
	З/п		200				200	
	Нарах. на з/п			100			100	
	Матеріали	50					50	
	ТЗВ							
	Амортизація				70		70	
	Загально-виробничі					34	34	
	Випуск продукції							700
	Відх. факт с/в від планової							700 - 662 = 58
	Оборот	8	200	100	70	234	662	

7. Оприбутковано за плановою собівартістю готову продукцію:

- продукція “В” – 700 грн
 - продукція “Е” – 1300 грн
- 2000,0 грн

Дт 26 “Готова продукція” } 2000,0
Кт 23 “Виробництво” }

Після закінчення звітної періоду приступають до визначення фактичної собівартості продукції. Джерелом даних для складання калькуляції є аналітичні рахунки з обліку витрат кожного виду продукції.

Важливим етапом складання калькуляції є розмежування між готовою (виробленою) продукцією та незавершеним виробництвом. Розподіл витрат на практиці здійснюється інвентарним методом, при якому для кожного об'єкту, який знаходиться у незавершеному виробництві, встановлюється відсоток готовності, а оцінюють об'єкт виходячи з планової собівартості та її структури.

Наприклад. В незавершеному виробництві залишився виріб “Д”, його готовність 60 %, планова собівартість 500, 0 грн.

Тобто сума незавершеного виробництва виробу “Д” складає $500 * 0,60 = 300,0$ грн.

Якщо в плановій собівартості заробітна плата складає 30 %, то в незавершеному виробництві її сума дорівнює $300 * 0,3 = 90,0$ грн.

Таким чином розраховуються усі витрати.

Порівнюючи фактичну собівартість з плановою визначають суму відхилень.

В нашому прикладі:

- планова собівартість – 2000,0 грн

- фактична собівартість – 1922,16 грн (дебетовий оборот рахунку 23).

Тобто планову собівартість слід зменшити на $(1922,16 - 2000,0)$ грн, а 77,84 грн відобразити як від'ємне число.

У бухгалтерському обліку такі операції відображаються способом “червоного сторно”.

8. Відображено суму відхилень фактичної собівартості від планової:

Дт 26 “Готова продукція”	}	77,84
Кт 23 “Виробництво”		

Таким чином, процес виробництва завершується складанням калькуляції та визначенням фактичної собівартості виробленої продукції, що має велике значення для визначення фактичних фінансових результатів діяльності підприємства.

3. Облік процесу реалізації

Процес реалізації продукції, робіт та послуг є завершальним етапом обігу засобів підприємства. По суті він являє собою сукупність операцій, в результаті яких продукція (роботи, послуги), вироблена підприємством, передається іншому підприємству; при цьому натуральна форма перетворюється в грошову.

Основними задачами процесу реалізації є забезпечення інформацією про обсяги реалізації продукції за її видами та виявлення фінансового результату як підприємства в цілому, так й окремих видів реалізованої продукції.

Процес реалізації включає в себе:

- 1) передачу відповідної продукції від виробника до споживача;
- 2) проведення розрахунків з покупцями за передану продукцію.

У зв'язку з цим передана (реалізована) продукція має дві оцінки:

- 1) для виробника – виробнича собівартість;
- 2) для покупця – продажна вартість (ціна реалізації).

Облік процесу реалізації відображається на рахунках класів 7 та 9. За дебетом рахунків класу 9 відображають виробничу собівартість реалізованої продукції, а за кредитом рахунків класу 7 – вартість її реалізації (суму виручки).

Крім того, за дебетом рахунків класу 7 відображаються податки, які належить сплатити. Порівняння сум, відображених на рахунках класів 7 та 9, показує фінансовий результат від реалізації.

Готова продукція протягом місяця списується з виробництва за плановою собівартістю. Тому протягом місяця реалізована готова продукція також списується за плановою собівартістю. Таким чином, в кінці місяця виникає необхідність визначити та списати відхилення фактичної собівартості від планової на реалізовану частину готової продукції.

Наприклад. Реалізовано підприємством за плановою собівартістю:

- продукцію “В” на суму – 500,0 грн
 - продукцію “Е” на суму – 700,0 грн
- 1200,0 грн

Дт 90 “Собівартість реалізованої готової продукції” } 1200,0
 Кт 26 “Готова продукція”

Зробимо розрахунок відхилень фактичної собівартості від планової за реалізованою продукцією.

Додаткові дані:

- залишок готової продукції на початок місяця по даному підприємству склав:

продукція “В” – 1000,0 грн

продукція “Е” – 2300,0 грн

Відхилення фактичної собівартості від планової:

продукція “В” – 100,0 грн – економія;

продукція “Е” – 200,0 грн – перевитрата.

Надійшло за місяць (операція 7):

продукція “В” – 700,0 грн

продукція “Е” – 1300,0 грн

2000,0 грн

Відхилення фактичної собівартості від планової:

продукція “В” – -155,0 грн

продукція “Е” – +160,0 грн

+5,0 грн

Зробимо розрахунок відхилень фактичної собівартості від планової за реалізованою продукцією

Показники	Продукція “В”			Продукція “Е”		
	планова с/в, грн	відхилення“+”, “-”	фактична с/в, грн	планова с/в, грн	відхилення “+”, “-”	фактична с/в, грн
Залишок на початок місяця	1000	-100	900	2300	+200	2500
Надійшло на місяця	700	-155	545	1300	+160	1460
Разом:	1700	-255	1445	3600	+360	3960
Середній відсоток (відношення суми відхилень до планової с/в)	$\frac{255}{1700} \times 100 = 15\%$			$\frac{360}{3600} \times 100 = 10\%$		
Реалізовано (із прикладу)	500	$500 \times 0,15 = -75$	425	700	$700 \times 0,1 = +70$	3190
Залишок на кінець місяця	1200	-180	1020	3900	+290	3190

На підставі зробленого розрахунку списується сума відхилень фактичної собівартості від планової за реалізованою продукцією.

На рахунках синтетичного обліку списується сумарна величина відхилень за усіма видами реалізованої продукції: $+290-180 = +110$ (перевитрата).

Сума перевитрати відображається способом “червоного сторно”, сума економії - звичайним способом.

Дт 90 “Собівартість реалізованої готової продукції”	}	110
Кт 26 “Готова продукція”		

В аналітичному обліку економія та перевитрата відображаються за кожним видом продукції на відповідних аналітичних рахунках.

При реалізації продукції на підприємстві можуть виникати витрати, пов’язані із встановленням, транспортуванням, відвантаженням реалізованої продукції, її рекламою та передпродажною підготовкою. Облік таких витрат ведеться на рахунку 93 “Витрати на збут”. Цей рахунок є активним, за дебетом рахунка відображаються суми визнаних витрат на збут, за кредитом – списання їх на рахунок 79 “Фінансові результати” наприкінці звітнього періоду.

Згідно з діючим законодавством усі підприємства, які реалізують продукцію (роботи, послуги), повинні в ціну реалізації включати суму податку на додану вартість (ПДВ). Даний податок складає 20 % суми виручки. Отриману суму податку від покупця у встановлені законодавством строки необхідно перерахувати до бюджету. Сума ПДВ у документах, пред’явлених до сплати, відображається окремим рядком.

Приклад

1) підприємство реалізувало покупцям продукцію:

“В” – 600,0 грн

“Е” – 900,0 грн

Разом: 1500,0 грн

ПДВ – 20% - 300,0 грн

Разом до сплати: 1800,0 грн

Дт 36 “Розрахунки із покупцями та замовниками” }
 Кт 70 “Доход від реалізації” } 1800,0

Відображено суму ПДВ (податкове зобов’язання):

Дт 70 “Доход від реалізації” }
 Кт 64 “Розрахунки по податках та платежах” } 300,0

2) надійшли від покупця грошові кошти в погашення дебіторської заборгованості за відвантажену продукцію на суму 1800,0 грн

Дт 31 “Рахунки в банках” } 1800,0
 Кт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” }

3) перераховано в бюджет суму ПДВ – 300,0 грн.

Дт 64 “Розрахунки по податках та платежах” } 300,0
 Кт 31 “Рахунки в банках” }

4) Відображена в обліку сума реклами виробленої продукції – 150,0 грн

Дт 93 “Витрати на збут” } 150,0
 Кт 68 “Розрахунки за іншими операціями” }

В кінці місяця для визначення фінансового результату діяльності підприємства суми доходів, відображені на рахунках класу 7, та суми витрат, які відображались на рахунках класу 9, списуються на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Продовження прикладу

5) в кінці місяця списується собівартість реалізованої готової продукції на суму 1090,0 грн.

Дебет	90 “Собівартість реалізації”	Кредит
	1200,0	
	110	
	1090,0	-
С.К.= 1090,0		

Дт 79 “Фінансові результати” } 1090,0
 Кт 90 “Собівартість реалізації” }

б) списуються витрати на збут на фінансові результати – 150,0 грн.

Дт 79 “Фінансові результати” } 150,0
 Кт 93 “Витрати на збут” }

7) списуються доходи від реалізації готової продукції на фінансові результати – 1500,0 грн.

Дебет	70 “Доход від реалізації”	Кредит
	300,0	1800,0
	300,0	1800,0
		1500,0

Дт 70 “Доходи від реалізації” } 1500,0
 Кт 79 “Фінансові результати” }

Визначаємо фінансовий результат від реалізації готової продукції:

Дебет	79 “Фінансові результати”	Кредит
5) 1090,0 6) 150,0		7) 1500,0
1240,0		1500,0

С.К. = 260,0 - прибуток

Кінцеве сальдо рахунка 79 “Фінансові результати” показує:

- 1) прибуток, якщо воно кредитове;
- 2) збиток, якщо воно дебетове.

Наприкінці звітнього року сальдо рахунка 79 “Фінансові результати” списується на рахунок 44 “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)”.

а) Дт 79 “Фінансові результати”	}	якщо списується нерозподілений прибуток
Кт 44 “Нерозподілений прибуток”		
б) Дт 44 “Непокритий збиток”	}	якщо списується непокритий збиток
Кт 79 “Фінансові результати”		

Подальший розподіл прибутку (погашення збитків) здійснюється згідно з діючими нормативними та статутними документами.

Прибуток може бути використаний на сплату дивідендів учасникам підприємства, створення резервного капіталу. Суму збитків списують за рахунок раніше накопиченого нерозподіленого прибутку, створеного резервного або накопиченого капіталу. Якщо таких джерел на підприємстві немає, то непокрите збитки відображаються в балансі у дужках (червоним) у складі власного капіталу (І розділ пасиву балансу) та вираховуються із загального підсумку (валюти балансу).

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. На які процеси поділяється господарська діяльність підприємств: промислових, торгових?
2. Дати характеристику процесу постачання.
3. Як визначити відсоток транспортно-заготівельних витрат?
4. В чому полягає процес виробництва та яке його значення?
5. Яким чином визначити фактичну виробничу собівартість виготовленої продукції?
6. Як класифікуються затрати на виробництво продукції за способом включення до собівартості?
7. Коли виникає доход від реалізації?
8. Які основні задачі обліку процесу реалізації?
9. Яким чином відобразити в обліку результат від реалізації продукції?

6. КЛАСИФІКАЦІЯ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Значення класифікації бухгалтерських рахунків.
2. Класифікація рахунків за призначенням та побудовою.
3. Класифікація рахунків за економічним змістом.
4. План рахунків бухгалтерського обліку та його характеристика.

1. Значення класифікації бухгалтерських рахунків

У бухгалтерському обліку застосовується значна кількість різноманітних рахунків. Для правильного користування цими рахунками треба знати, які дані можуть бути отримані за допомогою того чи іншого рахунка та які об'єкти повинні на ньому відобразитися.

З метою вивчення особливостей різних видів рахунків та відбору із загальної маси тих, які дозволяють найкращим чином організувати облік господарських операцій, необхідна класифікація рахунків.

Класифікацією рахунків бухгалтерського обліку називається групування їх за певними однорідними ознаками.

Необхідність класифікації рахунків бухгалтерського обліку викликана тим, що вона дозволяє визначити зміст окремих груп рахунків та їх призначення, а також вивчити структуру та будову кожного окремого рахунка.

Головним завданням класифікації рахунків є обґрунтоване їх групування, яке дозволяє всебічно вивчити їх зміст, порядок відображення та формування облікової інформації, що забезпечує правильне їх використання в обліку та отримання необхідної інформації для контролю та аналізу діяльності підприємства.

Класифікація рахунків залежить від обґрунтованості, значущості та критеріїв, закладених в її основу.

Напрямами класифікації рахунків бухгалтерського обліку є такі:

- 1) ступінь узагальнення облікових даних;
- 2) взаємозв'язок із балансом;
- 3) економічний зміст рахунків;
- 4) призначення та структура рахунків.

За ступенем узагальнення облікових даних рахунки поділяються на синтетичні та аналітичні.

Класифікація рахунків по відношенню до балансу передбачає їх розподіл на активні, пасивні та активно-пасивні.

2. Класифікація рахунків за призначенням та побудовою

Класифікація рахунків за призначенням та структурою показує, для отримання яких показників призначені ті чи інші рахунки та як вони будуються, тобто який зміст їхнього дебету та кредиту, а також характер сальдо. Вона дозволяє вивчити особливості рахунків, які застосовуються в бухгалтерському обліку, з'ясувати які властивості притаманні їх окремим видам.

В основу класифікації рахунків за призначенням та структурою покладені основні види економічних показників, необхідних для отримання інформації з бухгалтерського обліку.

1. Основні рахунки призначені для обліку наявності та руху засобів підприємства. За допомогою цих рахунків слідкують за забезпеченістю підприємства матеріальними ресурсами, грошовими коштами, за обсягом та призначенням засобів, які є на підприємстві, за їх станом та змінами, розрахунками з дебіторами та кредиторами.

Основні рахунки, у свою чергу, підрозділяються так:

1. Матеріальні, які призначені для обліку наявності та руху матеріальних цінностей, що знаходяться у розпорядженні підприємства. По відношенню до балансу ці рахунки є активними. За дебетом рахунків відображається надходження, за кредитом – вибуття засобів; сальдо рахунків може бути лише дебетовим або відсутнім. Сальдо характеризує наявність господарських засобів на визначену дату. Аналітичний облік за цими рахунками ведеться обов'язково із використанням натуральних та грошових вимірювачів.

Часто матеріальні рахунки ще називаються інвентарними, оскільки їх списання з рахунка здійснюється у тій же вартісній оцінці, що й оприбуткованих.

До цих рахунків відносяться:

10 “Основні засоби”;

11 “Інші необоротні матеріальні активи”;

- 20 “Виробничі запаси”;
- 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”;
- 22 “МШП”;
- 25 “Напівфабрикати”;
- 26 “Готова продукція”;
- 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”;
- 28 “Товари”.

2. *Нематеріальні активи* виділені в окрему групу лише виходячи з економічного смислу об’єктів, які обліковуються. За своїм змістом даний рахунок аналогічний матеріальним рахункам: рахунок 12 “Нематеріальні активи”.

3. *Грошові рахунки* призначені для обліку та контролю грошових коштів підприємства. Будова грошових рахунків аналогічна матеріальним. До них, зокрема, відносяться:

- 30 “Каса”;
- 31 “Рахунки в банках”;
- 33 “Інші засоби”.

4. *Рахунки капіталу* призначені для обліку джерел створення різних видів капіталу.

По відношенню до балансу ці рахунки є пасивними, тобто за кредитом рахунка показують наявність капіталу та його створення; за дебетом – використання. Сальдо рахунків кредитове та характеризує наявність капіталу на визначену дату. До даної групи рахунків відносяться:

- 40 “Статутний капітал”;
- 41 “Пайовий капітал”;
- 42 “Додатковий капітал”;
- 43 “Резервний капітал”;
- 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Рахунок 40 “Статутний капітал” відображає основну частину власного капіталу підприємства. Його розмір відображається у статутних документах підприємства. По відношенню до балансу рахунок є пасивним, тобто за дебетом показують вилучення капіталу, а за кредитом – його збільшення. Аналітичний облік ведуть в розрізі засновників (учасників) підприємства.

Рахунок 41 “Пайовий капітал” призначений для обліку частини власного капіталу, сформованого у вигляді пайових

внесків фізичних та юридичних осіб. Даний рахунок використовується на підприємствах споживкооперації, виробничих кооперативах, кредитних союзах.

Рахунок 42 “Додатковий капітал” відображає суму перевищення реалізованої вартості акцій над їх номінальною вартістю, а також суму дооцінки активів та вартість безоплатно отриманих необоротних активів. За кредитом даного рахунка відображають наявність та створення додаткового капіталу, за дебетом – його використання. Сальдо рахунка кредитове, відображає наявність капіталу за видами на кінець звітнього періоду.

Рахунок 43 “Резервний капітал” враховує створення за рахунок чистого прибутку суми резерву, передбаченої відповідними нормативними документами. За рахунок створеного резерву покривають непогашені збитки, непередбачені витрати, утворені борги.

Рахунок 44 веде облік накопиченого нерозподіленого прибутку або непокритих збитків минулих років. Це активно-пасивний рахунок. За дебетом рахунка показують суму збитку та використання прибутку, за кредитом – збільшення прибутку від усіх видів діяльності.

Сальдо рахунка кредитове – характеризує суму накопиченого прибутку; дебетове – суму непокритого збитку.

За своїм призначенням та структурою до цієї групи рахунків відноситься рахунок 48 “Цільове фінансування та цільові надходження”, оскільки він відображає джерело, яке, врешті-решт направлене на збільшення власного капіталу.

На даному рахунку ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення.

Засоби цільового фінансування та цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб.

За кредитом рахунка відображаються засоби цільового призначення, отримані як джерело фінансування визначених заходів; за дебетом – використання суми на встановлені заходи, визнання її доходом, а також повернення невикористаних сум.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування та цільових надходжень та витрат здійснюється за їх призначенням та джерелами надходження.

5. *Розрахункові рахунки* призначені для обліку розрахункових взаємовідносин по придбаних основних фондах, за реалізовану продукцію (роботи, послуги) з банками, бюджетом, окремими організаціями та особами. Для кожного виду розрахунків призначено свій рахунок.

По відношенню до балансу ці рахунки можуть бути:

а) активними – які відображають заборгованість інших підприємств та осіб даному підприємству. До них, зокрема, відносяться:

16 “Довгострокова дебіторська заборгованість”;

34 “Короткострокові векселі отримані”;

36 “Розрахунки із покупцями та замовниками”;

37 “Розрахунки із різними дебіторами”.

За дебетом цих рахунків відображається виникнення заборгованості та її збільшення; за кредитом – погашення. Сальдо рахунків дебетове показує залишок заборгованості перед підприємством на кінець звітного періоду;

б) пасивними – які обліковують заборгованість даного підприємства перед іншими підприємствами, організаціями та особами. До них відносяться:

50 “Довгострокові позики”;

51 “Довгострокові векселі видані”;

52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями”;

53 “Довгострокові зобов’язання за орендою”;

54 “Відстрочені податкові зобов’язання”;

55 “Інші довгострокові зобов’язання”;

60 “Короткострокові позики”;

61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”;

62 “Короткострокові векселі видані”;

63 “Розрахунки із постачальниками та підрядниками”;

64 “Розрахунки по податках та платежах”;

65 “Розрахунки зі страхування”;

66 “Розрахунки з оплати праці”;

67 “Розрахунки з учасниками”;

68 “Розрахунки за іншими операціями”;

76 “Страхові платежі”.

За кредитом цих рахунків відображають виникнення заборгованості та її збільшення, за дебетом – погашення. Сальдо кредитове показує суму заборгованості на визначену дату.

Рахунки розрахунків можуть бути також активно - пасивними, якщо протягом звітного періоду заборгованість за розрахунками з одним підприємством (організацією, особою) переходить з одного стану в інший (з дебіторської в кредиторську чи навпаки).

2. Регулюючі рахунки призначені для отримання додаткових даних про об'єкти, які обліковуються. За допомогою цих рахунків забезпечується реальність даних бухгалтерського обліку, оскільки здійснюється корегування залишків основних рахунків. Тобто за допомогою регулюючих рахунків сума залишку, який значиться на відповідному основному рахунку, змінюється в залежності від характеру коригуючої суми.

Регулюючі рахунки поділяються так:

1) *додаткові* – призначені для відображення сум, на які необхідно відкоригувати залишок основного рахунка. По відношенню до балансу це активні рахунки.

Прикладом такого рахунка є окремий аналітичний рахунок “Транспортно-заготівельні витрати” або “Відхилення від облікових цін”. Необхідність таких рахунків викликана особливостями обліку ТМЦ. За допомогою додаткових рахунків є можливість визначення фактичної собівартості ТМЦ при їх списанні;

2) *контрарні рахунки* призначені для обліку сум, на які необхідно відкоригувати суми основних рахунків. Вони поділяються так:

а) *контрактивні*, тобто пасивні. При цьому основні рахунки, які вони регулюють, є активними. До них відносяться:

13 “Знос необоротних активів”, який регулює рахунки:

10 “Основні засоби”;

11 “Інші необоротні матеріальні активи”;

12 “Нематеріальні активи”.

За допомогою рахунка 13 завжди є можливість розрахувати залишкову вартість основних засобів;

285 “Торгова націнка”, який регулює рахунок 282 “Товари у торгівлі”. На рахунку 282 товари обліковують за продажною вартістю, яка включає в себе й торгову націнку. Тому для визначення купівельної вартості товарів з суми рахунка 282 вираховують суму рахунка 285;

38 “Резерв сумнівних боргів”, який призначений для уточнення дебіторської заборгованості покупців та замовників, відображеної на рахунку 36 “Розрахунки із покупцями та замовниками”, якщо існує ризик неповернення. За кредитом рахунка 38 відображають створення резерву, за дебетом – його використання.

В балансі сума дебіторської заборгованості покупців відображається як чиста реалізаційна вартість, тобто різниця рахунків 36 та 38;

б) контрпасивні рахунки, тобто активні, які є регулюючими до пасивного рахунка 40 “Статутний капітал”. До них відносяться:

Рахунок 45 “Вилучений капітал”, на якому ведеться облік вилученого капіталу внаслідок викупу власних акцій для наступного їх анулювання або перепродажу. За дебетом рахунку відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених у його учасників, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій;

Рахунок 46 “Неоплачений капітал” призначений для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу. За дебетом відображається заборгованість засновників по внесках до статутного капіталу підприємства, за кредитом – її погашення.

Сальдо рахунків 45 та 46 враховується при визначенні власного капіталу, тобто вони дають змогу визначити реальну фактичну величину власного капіталу на балансі підприємства.

3. Операційні рахунки призначені для відображення однорідних операцій, направлених на здійснення господарських процесів. Характерною рисою операційних рахунків є те, що вони безпосередньо не відображаються в балансі підприємства та закриваються (списуються) з виконанням ними свого призначення.

Вони поділяються так:

1) *калькуляційні* – призначені для обліку витрат, пов'язаних з виробництвом конкретного виду продукції (робіт, послуг). За їх допомогою визначається фактична собівартість продукції. За своєю будовою вони є активними. За дебетом відображаються усі прямі та непрямі витрати, пов'язані із виробництвом продукції, за кредитом – списання витрат, які відносяться до готової продукції.

Сальдо рахунків характеризує суму незавершеного виробництва. До них відносяться:

- 23 “Виробництво”;
- 15 “Капітальні інвестиції”;
- 24 “Брак у виробництві”.

На рахунку 15 відображаються витрати на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів;

2) *збірно-розподільчі* рахунки призначені для обліку непрямих витрат з метою їх подальшого розподілу та включення до собівартості виготовленої продукції. До них відноситься рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”. Рахунок активний, за дебетом відображаються суми визнаних витрат, за кредитом – щомісячне списання згідно з розподілом на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”;

3) *контрольно - накопичувальні* рахунки призначені для накопичення інформації про витрати, які мають цільовий характер. Це активні рахунки, за дебетом відображають збільшення витрат, за кредитом – їх списання на фінансові результати. До них відносяться:

- 92 “Адміністративні витрати”;
- 93 “Витрати на збут”;

4) *рахунки витрат діяльності* призначені для відображення інформації про витрати операційної, інвестиційної та фінансової діяльності та витрати на попередження надзвичайних подій та ліквідацію їх наслідків. Це активні рахунки, за дебетом цих рахунків відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат на фінансові результати. Сальдо ці рахунки не мають. До них відносяться:

- 90 “Собівартість реалізації”;
- 94 “Інші витрати операційної діяльності”;
- 95 “Фінансові витрати”;

- 96 “Втрати від участі в капіталі”;
- 97 “Інші витрати”;
- 98 “Податки на прибуток”;
- 99 “Надзвичайні витрати”.

5) *рахунки за елементами витрат* – призначені для узагальнення інформації про визнання, склад та оцінку витрат за елементами. До них відносяться:

- 80 “Матеріальні витрати”;
- 81 “Витрати на оплату праці”;
- 82 “Відрахування на соціальні заходи”;
- 83 “Амортизація”;
- 84 “Інші операційні витрати”;
- 85 “Інші витрати”.

Рахунки по відношенню до балансу активні, за дебетом показують збільшення витрат, за кредитом їх списання. Сальдо ці рахунки не мають, оскільки наприкінці звітнього періоду усі витрати списуються на відповідні рахунки.

Підприємства малого бізнесу списання здійснюють на рахунки 23 “Виробництво” та 79 “Фінансові результати”.

Інші підприємства здійснюють списання на рахунок 23 та відповідні рахунки класу 9;

б) *рахунки доходів* призначені для відображення доходів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. Ці рахунки пасивні. За кредитом відображають формування доходів звітнього періоду, за дебетом – їх списання на фінансові результати. Рахунки доходів наприкінці звітнього періоду закриваються та не мають сальдо. До них відносяться:

- 70 “Доход від реалізації”;
- 71 “Інший операційний доход”;
- 72 “Доход від участі в капіталі”;
- 73 “Інші фінансові доходи”;
- 74 “Інші доходи”;
- 75 “Надзвичайні доходи”.

4. Бюджетно-розподільчі рахунки призначені для рівномірного розподілу отриманих доходів та понесених витрат між окремими суміжними звітними (бюджетними) періодами (місяцями, кварталами, роками).

До них відносяться:

39 “Витрати майбутніх періодів”;

47 “Забезпечення майбутніх витрат та платежів”;

69 “Доходи майбутніх періодів”.

Рахунок 39 призначений для узагальнення інформації про здійснені витрати у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати у майбутніх звітних періодах.

До таких витрат відносяться:

- витрати, пов’язані із підготовчими роботами у сезонних галузях промисловості;

- засвоєнням нових виробництв та видів продукції;

- сплачені авансом орендні платежі;

- оплата страхового полісу;

- оплата періодичних та довідкових видань та ін.

Рахунок 39 є активним, за дебетом відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом – їх списання та включення до складу витрат звітного періоду.

Використання даного рахунка дає можливість правильного розподілу витрат з метою визначення кінцевого результату діяльності підприємства.

Рахунок 47 використовується для узагальнення інформації про рух засобів, які резервуються для забезпечення майбутніх витрат та платежів з метою включення їх у витрати поточного періоду.

До таких витрат відносяться:

- створення резерву для виплати відпусток робітникам підприємства та сум нарахувань, пов’язаних з ними;

- кошти для реалізації програми пенсійного забезпечення;

- створення резерву на проведення гарантійних ремонтів реалізованої продукції та проведення ремонту предметів прокату та ін.

Даний рахунок є пасивним, за кредитом відображають нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

Рахунок 69 призначений для відображення інформації про отримані доходи у звітному періоді, які належить включити у доходи майбутніх звітних періодів.

До доходів майбутніх періодів відносяться:

- доходи у вигляді отриманих авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи;
- переплата газет, журналів, періодичних та довідкових видань;
- виручка за вантажні перевезення;
- виручка від продажу білетів транспортних та театральних - глядацьких підприємств;
- абонентна плата за користування засобами зв'язку та ін.

Даний рахунок пасивний по відношенню до балансу. За кредитом відображається сума отриманих доходів майбутніх періодів, за дебетом – їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

Усі бюджетно-розподільні рахунки допомагають правильно відобразити доходи та витрати звітного періоду, незалежно від того, коли вони були нараховані, отримані чи оплачені. Це дозволяє достовірно відобразити у бухгалтерській звітності кінцевий результат діяльності підприємства.

5. Фінансово – результативні рахунки призначені для обліку отриманих результатів за звітний період.

Це рахунок 79 “Фінансові результати”. Рахунок активно-пасивний. За кредитом рахунка відображають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належну суму нарахованого податку на прибуток.

Фінансовий результат визначається як різниця сум, відображених за дебетом та кредитом рахунка. Якщо сальдо рахунка кредитове – балансовий прибуток, якщо дебетове – балансовий збиток.

Виявлений фінансовий результат наприкінці кожного звітного періоду списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

3. Класифікація рахунків за економічним змістом

Класифікація рахунків за економічним змістом пов'язана з об'єктами обліку та їх групуванням. Оскільки об'єкти обліку пов'язані з господарськими засобами, господарськими процесами та джерелами створення засобів, то й рахунки бухгалтерського обліку за економічним змістом групуються у тому ж розтині.

Рахунки господарських засобів та господарських процесів у свою чергу поділяються так:

- 1) рахунки наявних (неспоживчих) засобів;
- 2) рахунки споживчих засобів.

У свою чергу, до групи рахунків *наявних засобів* відносяться:

- а) рахунки основних засобів (10, 11, 13);
- б) рахунки нематеріальних активів (12, 13);
- в) рахунки виробничих запасів (20-22);
- г) рахунки продуктів праці (25-27);
- д) рахунки предметів обігу (28);
- е) рахунки грошових коштів (30, 31, 33);
- ж) рахунки засобів у розрахунках (16, 36, 37);
- и) рахунки фінансових інвестицій (14, 35);
- к) рахунки векселів отриманих (34, 16).

До рахунків *споживчих засобів* відносяться:

- а) рахунки процесу виробництва (23, 91);
- б) рахунки капітальних інвестицій (15);
- в) рахунки витрат майбутніх періодів (39);
- г) рахунки витрат за елементами (80-85);
- д) рахунки витрат діяльності (90-99).

Рахунки джерел створення господарських засобів, у свою чергу, поділяються на три групи:

- 1) рахунки власних джерел;
- 2) рахунки залучених джерел;
- 3) рахунки доходів та фінансових результатів.

Рахунки власних джерел об'єднують:

- а) рахунки власного капіталу (40-46);
- рахунки доходів майбутніх доходів (69).

Рахунки залучених джерел поділяються так:

- 1) рахунки довгострокових зобов'язань;
- 2) рахунки поточних зобов'язань.

До *рахунків довгострокових зобов'язань* відносяться:

- а) рахунки довгострокових позик (50);
- б) рахунки довгострокових зобов'язань по облігаціях, виданих векселях та зобов'язань за орендою (51-53);
- в) рахунки відстрочених податкових та інших зобов'язань (54, 55).

До рахунків поточних зобов'язань відносяться:

- а) рахунки короткострокових позик та короткострокових векселів виданих (60, 62);
- б) рахунки по розподілу національного доходу (64-67);
- в) рахунки розрахунків з кредиторами (61, 63, 68).

До групи рахунків доходів та фінансових результатів відносяться:

- а) рахунки доходів від операцій усієї діяльності (70, 71, 73, 75);
- рахунки фінансових результатів (79).

4. План рахунків бухгалтерського обліку та його характеристика

Одне з основних місць в організації бухгалтерського обліку займає план рахунків, який визначає основні методологічні положення щодо ведення обліку, забезпечує тотожне відображення відповідних операцій та процесів.

План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція з його застосування прийняті наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. План рахунків бухгалтерського обліку є обов'язковим для підприємств та організацій незалежно від форми власності, організаційно-правової форми та видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відокремлених підрозділів юридичних осіб [10].

Планом рахунків бухгалтерського обліку називається систематизований перелік рахунків, який забезпечує групування необхідної інформації про господарську діяльність підприємства, визначає побудову усієї системи бухгалтерського обліку з метою отримання необхідних даних для управління, контролю та звітності.

План рахунків бухгалтерського обліку являє собою перелік рахунків та схем реєстрації господарських операцій. В ньому в десятковій системі наведені коди (номери) та найменування синтетичних рахунків (рахунків 1-го порядку) та субрахунків (рахунків 2-го порядку).

Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – номер синтетичного рахунка, третьою – номер субрахунка.

Нові синтетичні рахунки можуть вводитись до Плану рахунків Міністерством фінансів України.

Субрахунки використовуються виходячи з потреб управління підприємством та можуть бути доповнені новими. Порядок ведення аналітичного обліку та рахунків встановлюється підприємством виходячи з норм Інструкції про застосування «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій».

Інструкція про застосування «План рахунків» направлена на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках та субрахунках. В інструкції наведена коротка характеристика та призначення синтетичних рахунків та субрахунків, типова схема реєстрації та групування інформації про господарські операції.

План рахунків включає в себе 10 класів, які поєднують 78 синтетичних рахунків, 231 субрахунок та вісім забалансових рахунків.

Рахунки класів 0-7 є обов'язковими для усіх підприємств. Рахунки класу 9 “Витрати діяльності” ведуться усіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також іншими організаціями, які не займаються комерційною діяльністю, із відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 “Витрати за елементами”.

План рахунків пов'язаний із бухгалтерським балансом та Звітом про фінансові результати. Залишки на рахунках класів 1-3 є підставою для складання активу балансу, класів 4-6 – пасиву балансу. Рахунки класів 7-9 дозволяють скласти Звіт про фінансові результати. Дані рахунків класу 0 забезпечують інформацією, необхідною для заповнення приміток до фінансових звітів (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Узгодженість Плану рахунків з формами фінансової звітності

План рахунків		Фінансовий звіт	
Клас	Назва класу		
1	Необоротні активи	БАЛАНС	Розділ I активу
2	Запаси		Розділи II та IV активу
3	Кошти, розрахунки та інші активи		Розділи II та III активу
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань		Розділи I та II пасиву
5	Довгострокові зобов'язання		Розділ III пасиву
6	Поточні зобов'язання		Розділи IV та V пасиву
7	Доходи і результати діяльності	ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ	
8	Витрати за елементами		
9	Витрати діяльності		
0	Позабалансові рахунки	Примітки до фінансових звітів	

Групування рахунків у окремі класи сприяє обґрунтованій побудові плану рахунків та спрощує його використання, застосування у повсякденній обліковій роботі.

Клас 1. Необоротні активи

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність та рух активів та інвестицій. В цей клас входять 10 синтетичних рахунків. Необоротними вважаються активи, інвестиції та розрахунки із строком використання більше одного року.

Клас 2. Запаси

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність та рух предметів праці, наявність тварин на вирощуванні та відгодівлі, МШП, готової продукції, напівфабрикатів та витрат на виробництво, які є на підприємстві. Облік запасів ведеться за кількістю та вартістю. В цей клас входять дев'ять рахунків.

Клас 3. Засоби, розрахунки та інші активи

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в національній та іноземній валютах. Іноземна валюта перераховується у гривні за курсом НБУ на дату здійснення відповідної операції. В цей клас входять дев'ять рахунків.

Також в цей клас входять рахунки з обліку отриманих короткострокових векселів, поточних фінансових інвестицій та розрахунків із дебіторами.

Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань

На рахунках цього класу враховується наявність та рух власного капіталу, цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат та платежів. В цей клас входять дев'ять рахунків. Рахунки цього класу забезпечують необхідною інформацією для контролю за рухом капіталу та складанням звітності про його наявність та ефективне використання.

Клас 5. Довгострокові зобов'язання

Рахунки цього класу призначені для обліку даних та узагальнення інформації про облік заборгованості підприємства, строк погашення якої перевищує 12 місяців. До такої заборгованості відносяться довгострокові позики, довгострокові векселі видані, зобов'язання по облігаціях, зобов'язання з оренди та ін. В цей клас входять шість рахунків. Ці рахунки забезпечують необхідною інформацією для контролю за станом розрахунків та складання звітності.

Клас 6. Поточні зобов'язання

Рахунки цього класу призначені для обліку даних та узагальнення інформації щодо зобов'язань, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців з дати балансу. В цей клас входять дев'ять рахунків.

За своїм призначенням вони такі ж, як і рахунки класу 5. Однак, виділення їх у окремий клас дає можливість посилити контроль за станом розрахунків.

Клас 7. Доходи та результати діяльності

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних

подій. На рахунках цього класу відображаються доходи від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, а також доходи, отримані від іншої діяльності. Дані цих рахунків відображаються у Звіті про фінансові результати. В цьому класі вісім рахунків.

Клас 8. Витрати за елементами

Рахунки цього класу використовуються за рішенням підприємства та є транзитними. Мета їх – групування витрат за елементами. Дана інформація є необхідною для складання звітності та кошторису витрат. В цьому класі шість рахунків.

Клас 9. Витрати діяльності

Рахунки цього класу застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної та фінансової діяльності та витрати на попередження надзвичайних подій та ліквідацію їх наслідків. Рахунки цього класу використовуються усіма підприємствами, крім малих. Інформація їх використовується для складання звітності. В цей клас входить 10 рахунків.

Клас 0. Забалансові рахунки

Дані рахунки призначені для обліку активів, які не належать підприємству, але тимчасово знаходяться у його користуванні. Облік на цих рахунках ведеться за простою системою без застосування методу подвійного запису.

Оскільки план рахунків передбачається використовувати у всіх галузях народного господарства, то на кожному конкретному підприємстві використовується не весь план рахунків, а лише його частина. Тому кожне підприємство розробляє *робочий план рахунків*, який включає рахунки, що використовує конкретне підприємство для ведення бухгалтерського обліку. Однак використання кожного рахунка визначається діючою інструкцією.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Що являє собою План рахунків бухгалтерського обліку, за яким принципом його побудовано?
2. В чому полягає значення класифікації рахунків?
3. Яка роль рахунків за структурою та призначенням?
4. Яка роль рахунків за економічним змістом?
5. В чому полягає сутність забалансових рахунків?

7. ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ

1. Поняття про документи та документацію.
2. Класифікація документів.
3. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку.

1. Поняття про документи та документацію

Для бухгалтерського обліку обов'язковим є обґрунтування його записів

документами.

Бухгалтерський документ – це письмовий юридичний доказ, який дає право на здійснення господарської операції або підтверджує факт її виконання.

Бухгалтерські документи необхідно складати своєчасно, як правило, в момент здійснення тієї чи іншої операції. При цьому дані документів повинні бути достовірними.

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV **первинні документи** – це письмові свідчення, які фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозвіл адміністрації (власника) на їх проведення.

В залежності від змісту господарської операції, призначення бухгалтерських документів показники, відображені в них, можуть бути різними, однак існують деякі показники, які є обов'язковими для усіх документів.

Показники, які характеризують господарські операції, зафіксовані в документі та надають йому юридичної сили, називаються **реквізитами**.

Обов'язковими реквізитами документів є:

- 1) назва документа (форми) – рахунок, накладна, касовий ордер та ін.;
- 2) дата та місце складання (місяць при цьому вказується прописом);
- 3) назва підприємства, від імені якого складено документ;
- 4) опис змісту господарської операції та її підстава;
- 5) вимірювачі в натуральному та вартісному виразі;

- 6) посади осіб, відповідальних за складання документа;
- 7) підписи осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність оформлення документа.

На підставі первинного документа здійснюється контроль за рухом

матеріальних цінностей та грошових коштів; документи використовуються для ревізії законності здійснення господарської операції, для виявлення порушень матеріально-відповідальних осіб. Крім того, документи використовуються для аналізу діяльності підприємства з метою прийняття управлінських рішень.

У бухгалтерії підприємства первинні документи підлягають перевірці:

- 1) з формальної точки зору;
- 2) арифметично;
- 3) за сутністю (законність та доцільність здійснення операцій).

Порядок складання, прийняття, відображення в бухгалтерському обліку, а також збереження первинних документів та облікових регістрів визначені “Положенням про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку”, затвердженим наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88.

Крім того, Мінфін України разом з Мінстатом України затверджують типові форми документів, які необхідно використовувати при оформленні тієї чи іншої господарської операції.

Підставою для записів у бухгалтерському обліку служать належно оформлені виправдальні документи.

В документах не припускаються помарки, підчищення та необумовлені виправлення.

При виявленні помилок застосовуються такі способи їх виправлення:

- 1) спосіб додаткових записів;
- 2) корегуючий спосіб;
- 3) спосіб “червоного сторно”.

Спосіб додаткових записів передбачає відображення на рахунках бухгалтерського обліку сум, які раніше не були відображені або відображені не повністю.

Застосовується такий спосіб у випадку, коли суми, відображені на рахунках були спотворені в менший бік або не відображені зовсім.

Корегуючий спосіб виправлення помилок заключається в закреслюванні неправильного тексту або суми, при цьому поряд або вище записується правильний текст або сума та робиться надпис “виправленому вірити” із зазначенням посади, прізвища та підпису особи, яка здійснила виправлення.

Наприклад:

Написано 869

Слід було записати 896

~~869~~ 896 (Виправленому вірити) Бухгалтер Зуй О.В.

Корегуючим способом користуються для виправлення таких помилок, як описки, неправильний підрахунок підсумків.

Обидва способи застосовуються лише в тих випадках, коли помилки знайдено до подання бухгалтерського балансу та якщо виправлення не потребують змін бухгалтерських проводок.

Спосіб “червоне сторно” заключається в тому, що неправильний бухгалтерський запис знищується складанням так званого сторнуючого запису, в якому повторюється як кореспонденція рахунків, так і сума помилкового запису. Такий виправлений запис робиться в облікових регістрах червоними чорнилами. При підрахунку підсумкової суми цей запис вираховується з підсумку.

Наприклад: Записано: 8000 8000

Слід було записати: 3000

5000

Слід відобразити:

5000

3000

Помилка в кореспонденції виправляється таким же чином, при цьому сторнується як сума, так і бухгалтерський запис.

Не всі документи підлягають виправленню.

Виправлення не допускаються в касових та банківських документах.

Документи, складені з порушенням встановлених правил, не мають юридичної сили.

Усі документи, на підставі яких здійснюються бухгалтерські записи, після здачі звітності здаються до бухгалтерського архіву.

Шлях руху документа від первинного його складання або надходження його на підприємство до моменту здачі до архіву після запису його до облікових реєстрів називається **документообігом**.

Графік документообігу встановлюється головним бухгалтером та відіграє значну роль у забезпеченні послідовності проходження документів, стабільній роботі підрозділів підприємств, підвищенні відповідальності робітників підприємства.

Оскільки бухгалтерські документи відіграють значну роль в організації роботи підприємства, виникає необхідність у їх вдосконаленні.

Шляхи вдосконалення документів такі:

1. **Стандартизація** – передбачає встановлення однакових форм та розмірів документів із чітко визначеною системою розміщення реквізитів;

2. **Типізація** – це розробка та використання бланків документів, придатних для оформлення однорідних операцій в різних галузях економіки. Наприклад, касові, банківські документи, авансові звіти, документи з обліку основних засобів, МШП, ТМЦ, інвентарні відомості та ін.

3. **Уніфікація** – це створення документа, який за своїм змістом може бути використаний для багатьох господарських операцій в усіх або декількох галузях економіки. Це сприяє скороченню кількості первинних документів, необхідних для оформлення господарських операцій.

2. Класифікація документів

Різноманітність бухгалтерських документів пояснюється різним змістом господарських операцій, здійснюваних на підприємствах, а також особливістю використання цих документів у обліковій роботі.

Бухгалтерські документи класифікуються за такими ознаками:

- 1) за призначенням;
- 2) порядком складання;
- 3) способом відображення операцій;
- 4) місцем складання;
- 5) змістом [14,16].

За призначенням документи поділяються так:

1. *Розпорядчі*, які вміщують розпорядження про виконання тієї чи іншої операції. Їх основне призначення – передача вказівок керівників безпосередньо виконавцям.

До таких документів, зокрема, відносяться: накази, розпорядження, записки про прийняття та звільнення з роботи, про відпустку, довіреність на отримання ТМЦ та ін.

2. *Виправдальні* – це документи, якими оформлюють вже здійснені операції. Вони складаються в момент здійснення операції та являють собою перший етап їх облікової реєстрації. Це такі документи: накладні, акти приймання-передачі, квитанції, відомості.

3. *Комбіновані* – документи, які поєднують у собі елементи розпорядчих та виправдальних документів, виправдальних та бухгалтерського оформлення, тобто поєднують в собі декілька груп документів. Наприклад: авансовий звіт, вимога-накладна, прибутковий - видатковий касовий ордер та ін.

За порядком складання документи поділяються так:

1. *Первинні* – які вперше відображають здійснену господарську операцію. Вони є формальним доказом того, що дана операція дійсно виконана (вимога, накладна, розписка, квитанція, прибутковий – видатковий касовий ордер та ін.).

2. *Зведені* – документи, які складаються на підставі первинних. В них відображаються операції, раніше вже оформлені відповідними первинними документами. До них зокрема, відносяться: звіт касиру, авансовий звіт, звіт про рух ТМЦ, відомості розпорядження та ін.

За способом охоплення операції документи поділяються так:

1. Разові – які відображають одну або одночасно декілька господарських операцій.

Відмітною рисою таких документів є те, що відразу ж після їх складання вони передаються до бухгалтерії та стають підставою для бухгалтерських записів (платіжні доручення, касові ордери, вимоги, накладні та ін.).

2. Накопичувальні, які слугують для оформлення однорідних операцій, здійснюваних на підприємстві в різний час. Їх складають з метою зменшення числа виписаних документів за тими операціями, які здійснюються на підприємстві багаторазово протягом короткого часу (лімітно-забірні карти, відомість випуску готової продукції, бригадні наряди на виконання робіт, таблиць обліку робочого часу та ін.).

За місцем складання бухгалтерські документи поділяються так:

- 1) *внутрішні* – оформлені на підприємстві;
- 2) *зовнішні* – отримані від партнерів та інших підприємств і установ.

За змістом документи поділяються так:

- 1) *грошові*;
- 2) *розрахункові*;
- 3) *обліку основних засобів*;
- 4) *обліку матеріальних запасів*;
- 5) *обліку особового складу*.

Класифікацію документів схематично можна зобразити як на рис. 7.1.

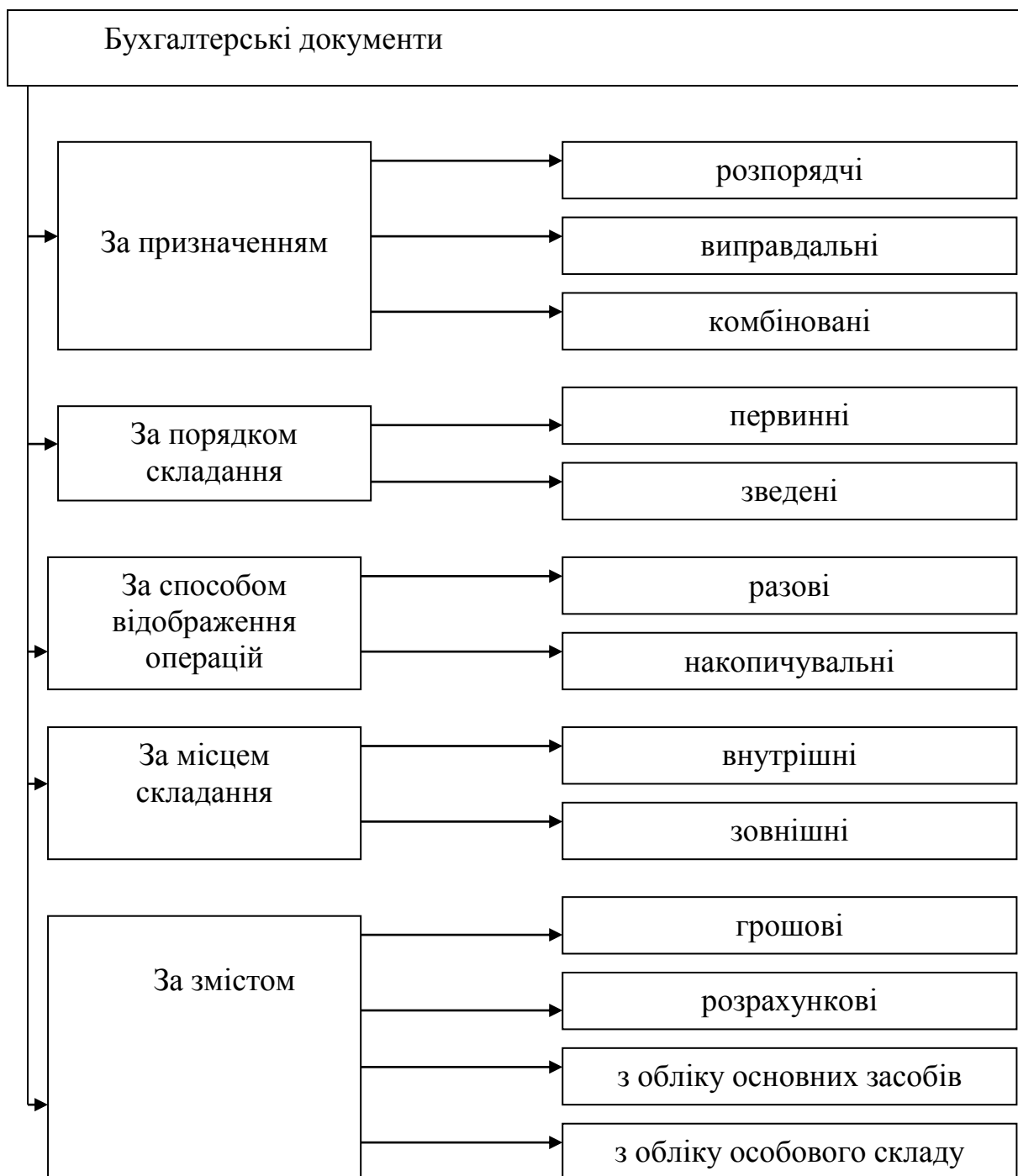


Рис. 7.1. Класифікація документів

3. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку

Інвентаризація – один із елементів бухгалтерського обліку, за допомогою якого забезпечується достовірність облікових даних.

Інвентаризація являє собою перевірку та документальне підтвердження наявності та стану активів та зобов'язань підприємства [7].

Згідно з Інструкцією з інвентаризації основних засобів, активів, ТМЦ, грошових коштів та документів і розрахунків, затвердженою Мінфіном України від 11 серпня 1994 р. № 69 (із змінами, внесеними наказом Мінфіну від 05.12.97 р. № 268), **основними завданнями інвентаризації є такі:**

1) виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва, інших основних та оборотних і необоротних активів;

2) встановлення надлишку або нестачі цінностей та грошових коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

3) виявлення ТМЦ, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів та моделей, а також невикористаних матеріальних цінностей та нематеріальних активів;

4) перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил змісту та експлуатації основних фондів;

5) перевірка реальної вартості зарахованих до балансу основних фондів, нематеріальних активів, ТМЦ, цінних паперів та фінансових вкладень, суми грошей в касі, на поточному рахунку в національній та іноземній валютах, грошей в шляху, дебіторської та кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів та резервів наступних витрат та платежів.

Мета інвентаризації – виявити фактичну наявність майна, засобів, фінансових зобов'язань та привести дані поточного обліку у відповідність до фактичного стану речей.

Об'єкти та періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством.

Проведення інвентаризації є **обов'язковим** у випадках:

1) при реорганізації підприємства та змінах форми власності;

2) складанні річної фінансової звітності. При цьому інвентаризація нерухомості може проводитися один раз на три роки, а бібліотечних фондів – один раз на п'ять років;

3) зміні матеріально-відповідальної особи;

4) встановленні фактів крадіжок та злочинності, псування цінностей, за приписанням судово – слідчих органів;

5) у випадках пожежі, стихійного лиха та техногенних аварій;

6) при переоцінці ТМЦ;

7) при ліквідації підприємства.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення.

Інвентаризація класифікується за такими ознаками:

1) в залежності від повноти охоплення активів та зобов'язань:

а) повна;

б) часткова.

При **повній інвентаризації** перевіряються усі активи та зобов'язання, документально підтверджується їх наявність, визначається стан (придатність або непридатність до подальшого використання). Прикладом повної інвентаризації може бути річна інвентаризація, яка проводиться перед складанням річної фінансової звітності.

Часткова інвентаризація охоплює окрему частину засобів та зобов'язань.

2) в залежності від призначення та характеру інвентаризація буває:

а) планова (періодична);

б) незапланована (раптова).

Планова інвентаризація проводиться після проведеної раніше підготовки. Її основним завданням є вивчення загального стану справ про відповідність оперативного обліку, встановлення облікової політики підприємства, про документальне оформлення господарських операцій з того чи іншого питання.

Незапланована інвентаризація проводиться з метою виявлення будь-яких порушень та осіб, які їх припустились, з метою розробки заходів щодо їх усунення.

3) в залежності від способу проведення інвентаризації бувають:

- а) суцільні;
- б) вибіркові;
- в) контрольні.

Суцільна інвентаризація може здійснюватися як при повній, так і при частковій її формі та передбачає інвентаризацію усіх об'єктів активів та зобов'язань.

Вибіркова інвентаризація охоплює фактичною перевіркою лише окремі найменування цінностей.

Процес здійснення будь-якої інвентаризації починається із підготовки та створення наказу на її проведення, де вказується перелік цінностей, які підлягають інвентаризації, строки проведення інвентаризації, складання інвентаризаційних описів, склад інвентаризаційної комісії, список матеріально відповідальних осіб.

До складу комісії обов'язково входить керівник та бухгалтер.

До початку інвентаризації матеріально відповідальна особа складає звіт про останні проведені операції, а потім дає розписку в тому, що усі прибуткові та видаткові документи здані до бухгалтерії та усі матеріальні цінності, які ввірені йому для збереження, знаходяться в передбачених місцях. Інвентаризація проводиться у присутності матеріально відповідальної особи.

Усі дані, отримані комісією під час проведення інвентаризації, заносяться до інвентаризаційних описів, які здаються до бухгалтерії. Бухгалтерія на підставі даних бухгалтерського обліку складає порівнювальні відомості, в які заносять лише ті найменування, за якими були виявлені розбіжності. На підставі порівнювальних відомостей виявляють результати інвентаризації.

Результатами інвентаризації можуть бути:

- 1) відповідність фактичних даних даним бухгалтерського обліку;
- 2) надлишки;
- 3) нестачі.

Протокол інвентаризації із її результатами розглядається та затверджується керівником підприємства в п'ятиденний строк.

Результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому була закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного місяця.

Надлишки, виявлені при інвентаризації, належать оприбуткуванню із віднесенням на збільшення прибутку від фінансово-господарської діяльності підприємства.

Нестачі відносяться на винних осіб та належать погашенню за їх рахунок.

Інвентаризація є необхідним та незмінним інструментом в руках керівництва у сфері управління його ресурсами.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Що ви розумієте під бухгалтерським документом?
2. Яким чином класифікуються документи?
3. Які основні реквізити документів?
4. Що таке документообіг?
5. В чому полягає значення інвентаризації?
6. З якою метою на підприємстві повинна проводитись інвентаризація?
7. У яких випадках проведення інвентаризації є обов'язковим?
8. Які дії інвентаризаційної комісії під час проведення інвентаризації?

8. ОЦІНКА ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку.
2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку.

1. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку

Особливістю бухгалтерського обліку є відображення усіх активів, капіталу та зобов'язань підприємства, а також господарських процесів у вартісному вимірі. З цією метою використовується спеціальний метод бухгалтерського обліку – оцінка.

Згідно з П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, вимірювання та узагальнення усіх операцій підприємства відбувається у єдиній грошовій одиниці.

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

Оцінка – це спосіб відображення за допомогою грошового вимірювача стану та руху господарських засобів. Оцінка тісно пов'язана із усіма елементами методу бухгалтерського обліку, але в свою чергу є передумовою їх існування.

Таким чином, грошова оцінка – це суть бухгалтерського обліку. Від її обґрунтованості та правильного використання залежать об'єктивність характеристики ресурсів підприємства, ефективність їхнього використання, точність визначення результатів роботи кожного підприємства.

Основними принципами оцінки є такі:

- 1) реальність;
- 2) тотожність.

Реальність оцінки відображає відповідність грошовому виразу вартості об'єкта затратам живої праці, вкладеної в нього. З цією метою усі натуральні та трудові вимірювачі переводять у грошові за допомогою діючих цін, розцінок та інших атрибутів. Крім того, реальність оцінки передбачає своєчасну та належним чином обґрунтовану калькуляцію собівартості виробленої продукції.

Діючим законодавством передбачено відображення в бухгалтерському обліку та звітності майна в грошовій оцінці. Також в грошовій оцінці відображаються господарські операції та процеси. Записи операцій на валютних рахунках також підлягають перерахунку в національну валюту України.

Принцип тотожності оцінки полягає в тому, що на усіх підприємствах протягом діючого періоду фінансові засоби мають однаковий порядок оцінки. В основу оцінки засобів підприємства покладена фактична собівартість.

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

Первісна вартість визначена П(С)БО № 7 “Основні засоби” як історична (фактична) собівартість необоротних активів в сумі грошових коштів або справедливій вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) активів. Оцінка за первісною вартістю забезпечує дотримання принципу історичної собівартості при обліку активів.

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

Справедлива вартість визначена П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств” як сума, за якою може бути здійснено обмін активів або оплата зобов'язань в результаті операцій між повідомленими, зацікавленими та незалежними сторонами.

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

2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку

Основою оцінки засобів підприємства у здійсненні господарських процесів є фактична собівартість. Для визначення її величини використовується калькуляція. Тобто під **калькулюванням** розуміється спосіб обчислення собівартості, її розрахунок, визначення величини витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг).

Калькуляція тісно пов'язана із рахунками бухгалтерського обліку, оскільки за їх допомогою забезпечується необхідна інформація для визначення собівартості. Для цього призначені калькуляційні рахунки згідно з класифікацією рахунків за призначенням та структурою.

Крім того, калькуляція являє собою оцінку відповідних засобів та процесів. Вартісне вимірювання в бухгалтерському обліку в багатьох випадках визначається калькуляцією. Тобто калькуляція являє собою умову обґрунтування грошової оцінки, яка в свою чергу є невід'ємною частиною відповідної калькуляції.

Процес калькулювання включає в себе такі етапи:

- групування витрат;
- розподіл витрат між об'єктами калькулювання (вид продукції, робіт, послуг);
- визначення собівартості окремих робіт, виробів, послуг, придбання матеріалів;
- відображення собівартості виробів в калькуляції – це звітна таблиця, яка включає результати калькулювання собівартості;
- контроль за виконанням плану по собівартості та зіставлення звітної собівартості з нормативною;
- визначення результатів роботи та резервів зниження собівартості.

Калькуляції складаються за встановленим підприємством переліком статей витрат.

Розрізняють такі види калькуляцій: фактичні; планові; нормативні.

Порівняння фактичних калькуляцій з плановими та нормативними дозволяє виявити досягнуту економію (якщо фактична собівартість нижче планової) або понесену перевитрату (якщо фактична собівартість перевищує планову) за окремими статтями та у загальній сумі.

З метою калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) витрати підрозділяють на прямі та непрямі.

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

До **непрямих** витрат відносяться витрати, які неможливо віднести на собівартість конкретного виду виробу. Наприклад, заробітна плата виробничого апарату управління, витрати та освітлення, опалення та ін. Тому вони розподіляються між готовою продукцією за її видами та незавершеним виробництвом.

В залежності від технології та організації виробництва використовують один з таких методів калькулювання собівартості:

- простий (прямий); попередільний (попроцесний); позамовний; нормативний.

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

Попередільний метод – у виробництвах, технологічні процеси яких складаються з декількох стадій обробки (переділів), витрати збираються за переділами та розподіляються між випущеною з переділу продукцією.

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

Нормативний метод полягає у розрахунку норм витрати на одиницю продукції. Собівартість одиниці продукції при даному способі визначається як нормативна собівартість, скорегована на зміни норм та відхилення від норм.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Що являє собою оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку?
2. В чому полягають основні принципи оцінки?
3. Що являє собою калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку?
4. Які етапи включає в себе процес калькулювання?
5. Які види калькуляцій існують?
6. Назвіть методи калькулювання собівартості.

9. ФОРМИ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Облікові реєстри та їх класифікація.
2. Характеристика основних форм бухгалтерського обліку.

1. Облікові реєстри та їх класифікація

Ведення бухгалтерського обліку передбачає, що дані будь-якої господарської операції, відображені у відповідних документах, після їх належної перевірки повинні бути відображені у облікових реєстрах.

Облікові реєстри – це облікові таблиці (бланки) встановленої форми та змісту для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Використання тих чи інших реєстрів бухгалтерського обліку обумовлено відображенням різноманітних за змістом господарських операцій, технікою та технологією ведення бухгалтерського обліку, рівнем використання обчислювальної техніки.

Реєстри бухгалтерського обліку класифікуються так:

- 1) за характером записів;
- 2) обсягом змісту;
- 3) зовнішньою будовою;
- 4) формою.

За характером записів реєстри поділяються так:

1) *хронологічні* – застосовуються для обліку усіх господарських операцій в календарному порядку їх здійснення та оформлення. Це – реєстраційний журнал операцій, журнал обліку надходження вантажів, відомість відвантаження та реалізації продукції;

2) *систематичні* – застосовуються для записів господарських операцій в систематизованому вигляді за однорідними ознаками, тобто в рахунках бухгалтерського обліку;

3) *комбіновані* – в яких поєднуються хронологічні та систематичні записи. Це – журнали – ордери, Журнал – Головна книга.

За обсягом змісту реєстри бухгалтерського обліку поділяються так:

1) *синтетичні* – реєстри, в яких відображаються дані синтетичного обліку. Це – Головна книга, Журнали-ордери, реєстраційний Журнал;

2) *аналітичні* – в яких відображаються дані по аналітичних рахунках. Це – книги та картки аналітичного обліку;

3) *комбіновані* – реєстри, в яких поєднуються дані синтетичного та аналітичного обліку. Це – машинограми та окремі журнали-ордери (№ 6 до рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, № 7 до рахунка 372 “Розрахунки з підзвітними особами”).

За зовнішньою будовою реєстри поділяються так:

1) *книги* – це зброшуровані облікові синтетичні та аналітичні реєстри. Це – Головна книга, книга Журнал Головна – синтетичний облік, Касова книга – аналітичний облік;

2) *картки* – призначені для ведення аналітичного обліку на відповідних рахунках протягом тривалого періоду.

Вони підлягають реєстрації в спеціальних журналах. Перевага карток – вони легко сортуються за певними ознаками. Це картки з обліку основних засобів, картки складського обліку;

3) *окремі аркуші* – призначені для обліку певних операцій та в залежності від цього мають специфічний зміст.

Це дає можливість систематизувати облікові реєстри згідно з вимогами контролю та складання звітності. Це – журнали-ордери, групувальні відомості, розробки таблиці;

4) *машинограми* – це облікові реєстри в машинній обробці облікової інформації. Вони можуть бути синтетичними, аналітичними або комбінованими.

За формою облікові реєстри поділяються так:

1) *односторонні* – які передбачають, що уся облікова інформація відображається послідовно на одній стороні аркушу. Це усі типові форми карток аналітичного обліку;

2) *двосторонні* – передбачають розділення сторінки на дві частини: одна з яких призначена для обліку дебетових оборотів за окремим рахунком, інша – кредитових. Це – Головна книга;

3) *шахові* – передбачають розділення по вертикалі та горизонталі на окремі графи та рядки. Це дає можливість відобразити кредитові обороти рахунку по горизонталі, а дебетові – по вертикалі. Це – журнали-ордери та відомості до них.

Перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів здійснюється по мірі їх надходження. Відповідальність за правильність та повноту відображення даних в облікових реєстрах несуть особи, відповідні за їх складання.

2. Характеристика основних форм бухгалтерського обліку

Для обліку, реєстрації, групування та узагальнення господарських операцій підприємства застосовують різноманітні форми бухгалтерського обліку.

Форма бухгалтерського обліку – це система взаємозв'язку встановлених облікових реєстрів відповідної форми та змісту, призначених для відображення стану та руху засобів підприємства, джерел їх створення та господарських процесів, а також способи записів операцій у облікових реєстрах [18].

Історично склалися та сьогодні існують різні форми бухгалтерського обліку. Підприємство обирає форму бухгалтерського обліку самостійно та фіксує свій вибір у наказі про облікову політику.

Основними відмітними ознаками, які визначають особливості окремих форм бухгалтерського обліку, є такі:

- а) кількість, зовнішній вигляд та побудова реєстрів;
- б) взаємозв'язок реєстрів;
- в) послідовність та способи записів господарських операцій у облікові реєстри.

На підприємствах, закладах, організаціях України застосовуються такі форми обліку:

- 1) меморіально - ордерна;
- 2) журнально-ордерна;
- 3) спрощена;
- 4) комп'ютерна (автоматизована).

Вибір ефективної форми бухгалтерського обліку, його технічна оснащеність є однією з важливих передумов раціональної організації обліку на підприємстві.

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку

Сутність меморіально-ордерної форми обліку полягає в тому, що на кожну господарську операцію, яка оформляється

первинним документом, або на групу однорідних операцій, зареєстрованих у зведеному документі (накопичувальній групувальній відомості), складається меморіальний ордер.

Призначення меморіального ордера: оформлення бухгалтерських записів по кореспондуючих рахунках (тобто складання проводки) безпосередньо по мірі здійснення господарської операції.

Меморіальний ордер має такий вигляд та зміст:

Меморіальний ордер №1 за січень 20__ рік

№ з/п	Дата	Підстава запису	За дебетом рахунка	З кредиту рахунка	Сума, грн
1	03.01.__	Отримана готівка з поточного рахунка до каси за чеком № 849362	30	31	2840,0

Бухгалтер _____ підпис

Гол. бухгалтер _____ підпис

Меморіальні ордери реєструються в реєстраційному журналі для забезпечення їх схоронності, а також для наступної перевірки повноти та правильності облікових записів на синтетичних рахунках шляхом звіряння місячного підсумку реєстраційного журналу із підсумками оборотів за дебетом та кредитом синтетичних рахунків у оборотній відомості. Оборотна відомість складається на підставі записів до Головної книги.

Реєстраційний журнал меморіальних ордерів за січень 20__ рік

№ меморіального/ордера	Дата складання меморіального ордера	Сума за меморіальним ордером, грн
1	03.01.20__	2840,0
2	04.01.20__	1350,0
Разом за місяць		12842,0

Після реєстрації інформацію з меморіальних ордерів записують до реєстру синтетичного обліку – Головної книги.

Головна книга за січень 20__ р.
по рахунку 30 “Каса”

		Дебет						Кредит				
Дата	№ м/о	з кредиту рахунків				Дата	№ м/о	в дебет рахунків				
		311	372	...	Разом			311	372	661	Разом
С-до на 01.01		500,0										
03	1	2840,0			2840,0	12	2			560,0		560,0
...											
Разом		12100,0				Разом		11000,0				
С-до на 01.02		1600,0										

Наприкінці місяця перераховують обороти за дебетом та кредитом та залишок за кожним рахунком Головної книги та складають оборотну відомість за синтетичними рахунками.

Аналітичний облік при меморіально-ордерній формі ведуть на картках, а касових операцій – в Касовій книзі. Записи здійснюють на підставі первинних документів, які додаються до меморіальних ордерів. Підсумки даних аналітичного обліку за місяць порівнюють з оборотами та залишками відповідних рахунків. Після звіряння записів за рахунками складають Баланс та інші форми фінансової звітності (рис. 9.1).

Меморіально-ордерна форма обліку має свої переваги та недоліки.

Переваги меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку:

- простота, наочність, гнучкість, упорядкування синтетичного обліку;
- можливість застосування для різних типів підприємства;
- надійний самоконтроль шляхом проведення звіряння облікових записів у різних реєстрах.

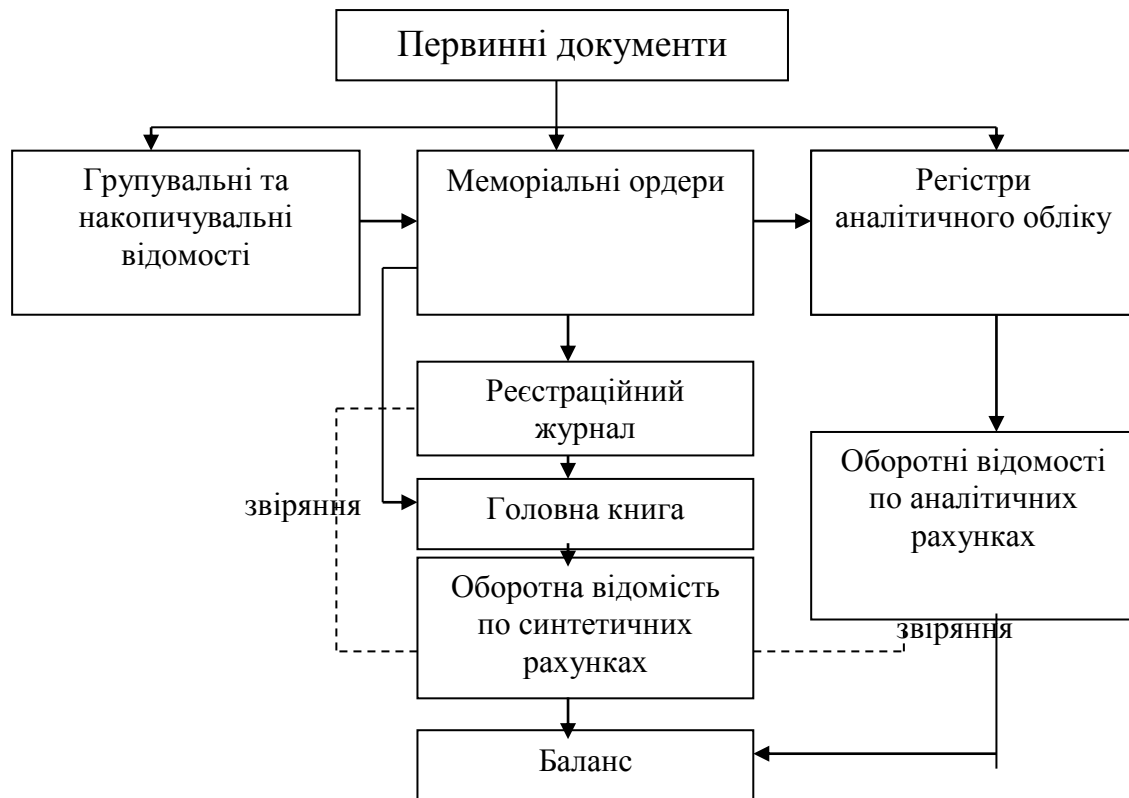


Рис. 9.1. Схема відображення інформації при меморіально-ордерній формі обліку

Недоліки форми:

- велика кількість меморіальних ордерів;
- численність записів господарських операцій;
- розірвання синтетичного та аналітичного обліку;
- необхідність виконання великої кількості роботи наприкінці місяця;
- недостатність пристосування до потреб складання звітності, аналізу та контролю.

Сьогодні меморіально-ордерна форма обліку використовується у бюджетних установах.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку введена у 1963 році у двох варіантах – 17 реєстровому (для крупних підприємств) та 8 реєстровому (для малих торгових та кооперативних підприємств).

До комплексу реєстрів, які застосовуються при журнально-ордерній формі, входять:

- журнали-ордери;
- допоміжні відомості;
- Головна книга.

Особливості обліку та порядок ведення записів при журнально-ордерній формі обліку

1. Відомості та журнали-ордери відкриваються на місяць. Номери відомостей, журналів-ордерів, розроблювальних таблиць встановлені Інструкцією із застосування журнально-ордерної форми рахівництва. Побудова усіх реєстрів має хронологічний систематичний та комбінований характер.

2. Записи у відповідні реєстри здійснюються на підставі згрупованих первинних документів щодня або по мірі надходження документів. У журналі-ордері ведуться накопичувальні записи по кредиту рахунку, у відомості – по дебету.

3. Записи у журналі-ордері здійснюють за шаховою ознакою, що дозволяє одним записом занести суму в дебет та кредит рахунків одночасно.

4. Щомісяця журнали-ордери закриваються та їх підсумки переносять до Головної книги.

5. Первинні документи до журналів-ордерів зберігаються окремо та групуються за місяцями.

6. Окремі журнали-ордери призначені для відображення операцій не по одному рахунку, а по групі взаємопов'язаних рахунків.

7. Аналітичний облік по рахунках, які охоплюють велику кількість об'єктів, ведеться у загальноприйнятому порядку.

8. Розрахункові таблиці призначені для розрахунку, розподілу сум.

9. Головна книга відкривається на рік записом залишку на 1.01, вона побудована за дебетовою ознакою (тобто розшифровані дебетові обороти рахунка з кредитом інших рахунків). Призначена вона для узагальнення облікових даних журналів-ордерів, звіряння з підсумками аналітичного обліку та складання звітності.

10. Журнали-ордери, відомості, розробки таблиці мають форму окремих аркушів, Головна книга – форму книги.

Переваги журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку:

1) пристосовність облікових реєстрів для складання звітності;

2) немає необхідності вести журнал реєстрації господарських операцій, що сприяє скороченню кількості облікових реєстрів;

3) можливість гнучкого пристосування типових форм до особливостей технології виробництва та побудови обліку на підприємстві;

4) поєднання у єдиних реєстрах даних аналітичного та синтетичного обліку;

5) можливість розподілу облікових робіт.

Основні недоліки журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку:

1) побудова журналів-ордерів не відображає нових форм організації обліку;

2) склад аналітичних даних не відповідає сучасному рівню потреб у інформаційному забезпеченні управління підприємством (рис. 9.2).

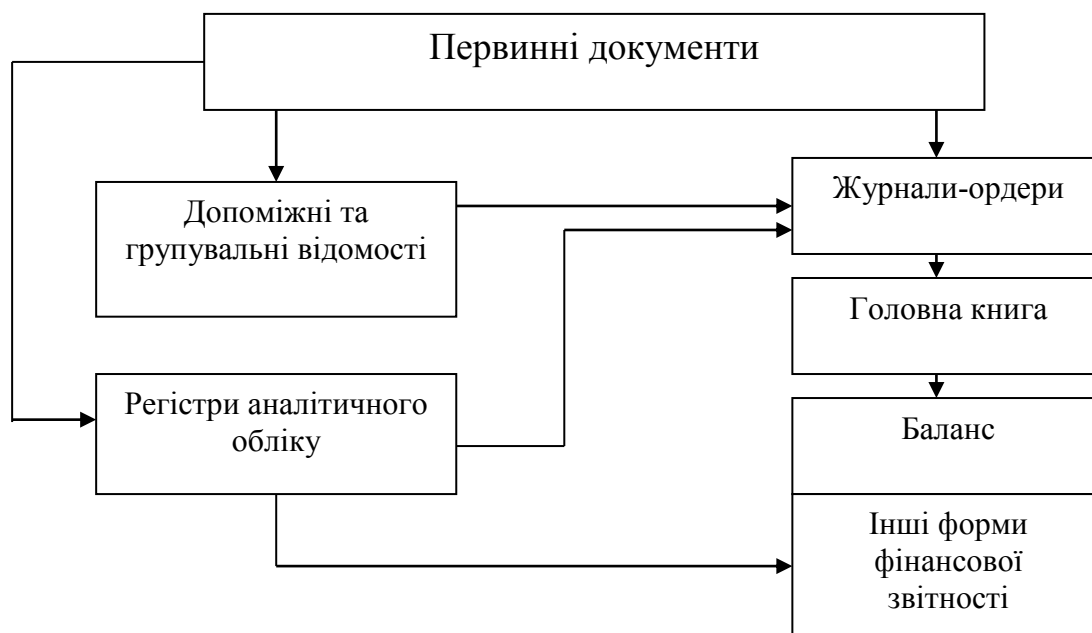


Рис. 9.2. Схема документообігу при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку

Спрощена форма бухгалтерського обліку

Для підприємств малого та середнього бізнесу Мінфіном України затверджені Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами.

Вказівками вводилася спрощена форма бухгалтерського обліку у двох

варіантах:

- 1) проста форма бухгалтерського обліку;
- 2) форма бухгалтерського обліку з використанням (веденням) реєстрів обліку малого підприємства.

Малі підприємства, які здійснюють за місяць не більше 100 господарських операцій, не мають виробництва продукції та робіт, пов'язаних із великими матеріальними витратами, застосовують просту форму бухгалтерського обліку.

При простій формі обліку реєстрація первинних облікових документів, відображення операцій на рахунках, визначення собівартості продукції, витрат періоду, доходів та фінансових результатів ведеться в одному бухгалтерському реєстрі – Журналі обліку господарських операцій, який має вигляд, як табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Журнал обліку господарських операцій

Реєстрація операції				Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку							
№ з/п	Дата та № документа	Зміст операції	Сума	10 “Основні засоби”		13 “Знос основних засобів”		20 “Виробничі запаси”		Інші рахунки	
1											
2											
...											
Усього оборотів за місяць	за дебетом										
	за кредитом										
Сальдо на початок місяця											
Сальдо на кінець місяця											

Головний бухгалтер _____
(підпис)

Разом із Журналом мале підприємство веде такі реєстри бухгалтерського обліку встановлених форм:

відомість 1-м (для обліку грошових коштів та їх еквівалентів);

відомість 2-м (для обліку запасів);

відомість 3-м (для обліку розрахунків із дебіторами та кредиторами по податках та платежах, довгострокових зобов'язань та доходів майбутніх періодів, а також для обліку розрахунків з оплати праці);

відомість 4-м (для обліку необоротних активів та амортизації, обліку капітальних та фінансових інвестицій та інших необоротних активів);

відомість 5-м (для обліку витрат, витрат на виробництво, доходів та фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат та платежів);

оборотно-сальдова відомість.

Для організації обліку за спрощеною формою малі підприємства на підставі типового єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку складають робочий план рахунків, який наводиться у додатку до Наказу про облікову політику підприємства.

Комп'ютерна (автоматизована) форма бухгалтерського обліку

Створення та впровадження у практику бухгалтерського обліку ЕОМ обумовило розробку нового різновиду механізованої форми обліку – комп'ютерної.

При використанні цієї форми збір, передача, систематизація, обробка бухгалтерської інформації здійснюється автоматично із застосуванням спеціально розробленого програмного забезпечення. Співвідношення ступеня автоматизації та ручної праці залежить від виду програми. В цілому механізм обліку в комп'ютерній формі передбачає введення первинної документації про господарські операції в комп'ютерну систему програмістом або самим бухгалтером. Бухгалтер здійснює візуальний контроль, веде діалог з машиною, виправляє помилки, обробляє інформацію та отримує облікові реєстри у вигляді машинограм.

За даною формою бухгалтерського обліку використовуються спеціальні програмні версії.

Комп'ютерна форма бухгалтерського обліку є на сучасному етапі найбільш прогресивною.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Що таке форма бухгалтерського обліку?
2. Які форми бухгалтерського обліку вам відомі?
3. В чому сутність журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку?
4. Які реєстри застосовуються при веденні цієї форми?
5. Що ви розумієте під обліковим процесом? Які його основні етапи?
6. Якими основними факторами необхідно керуватися при застосуванні облікової політики?

10. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві.
2. Міжнародні стандарти обліку.

1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

Раціональне ведення бухгалтерського обліку багато в чому залежить від вдало обраної форми обліку, яка використовується на підприємстві, та належної організації роботи.

Організація бухгалтерського обліку – це цілеспрямована діяльність зі створення та вдосконалення системи економічної інформації про усі аспекти діяльності підприємства та його господарські операції, яка забезпечує прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” надає підприємству право самостійного вибору способу організації бухгалтерського обліку, яке передбачає, що його ведення може здійснюватись:

1) бухгалтером або бухгалтерською службою на чолі із головним бухгалтером. Цей спосіб організації бухгалтерського обліку найбільш розповсюджений;

2) спеціалістом – підприємцем, який веде бухгалтерський облік для сторонніх користувачів без створення юридичної особи;

3) централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою на договірних началах;

4) власником або керівником підприємства лише у випадках, коли звітність таких підприємств, згідно з діючим законодавством, не повинна оприлюднюватись у обов’язковому порядку. Така організація бухгалтерського обліку використовується, як правило, на невеликих підприємствах (ПП).

Крім того, підприємство повинно здійснювати неперервне ведення бухгалтерського обліку, починаючи з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. При цьому відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування

фактів усіх господарських операцій, збереження оброблених документів, реєстрів та звітність протягом встановленого строку несе власник або уповноважена особа, яка здійснює управління підприємством.

Відповідальність за бухгалтерський облік операцій у випадках ліквідації підприємства, включаючи оцінку майна та зобов'язань, складання ліквідаційного балансу та фінансової звітності, несе ліквідаційна комісія, створена згідно з діючим законодавством.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства:

1) забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методів та принципів бухгалтерського обліку;

2) забезпечує складання та подання у встановлені строки фінансової звітності;

3) організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку усіх господарських операцій;

4) бере участь у оформленні документів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестач, розкрадань та псувань активів підприємства;

5) забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділках та інших відособлених підрозділах підприємства.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” надає підприємству ще й самостійності у вирішенні питань організації бухгалтерського обліку.

Підприємство самостійно:

1) визначає свою облікову політику;

2) обирає форму ведення бухгалтерського обліку;

3) розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, контролю та звітності;

4) визначає право робітників на підпис бухгалтерських документів;

5) затверджує правила документообігу та технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків та реєстрів аналітичного обліку;

6) може виділити на окремий баланс філії, представництва, відділки та ін. відособлені організації, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з наступним включенням їх показників у фінансову звітність підприємства.

Одним з найважливіших документів, який визначає правильність організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, є наказ “Про облікову політику підприємства”.

В ньому підприємство, крім вищеназваних питань, визначає:

- 1) який метод нарахування амортизації основних засобів використовує підприємство у бухгалтерському обліку;
- 2) строк експлуатації нематеріальних активів, які обліковуються на балансі підприємства;
- 3) який метод оцінки запасів використовується підприємством при списанні їх у виробництво;
- 4) базу розподілу непрямих витрат при включенні їх до собівартості продукції;
- 5) інші питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

При формуванні облікової політики виходять з того, що підприємство функціонує необмежено та всі господарські операції відносяться до того звітного періоду, в якому вони здійснились. Обрана та затверджена облікова політика використовується підприємством протягом календарного року. Зміни протягом календарного року можуть здійснюватись лише пов'язані із змінами у законодавстві, що оговорюється у примітках до річного звіту.

Розробка та прийняття облікової політики кожним підприємством сприяє поліпшенню організації бухгалтерського обліку, забезпечує належну ефективність роботи кожної господарської одиниці.

2. Міжнародні стандарти обліку

Світова практика бухгалтерського обліку представлена різноманітними системами обліку. Так, за географічними ознаками виділяють такі системи:

- британо-американську (Великобританія, США, Нідерланди);
- континентальну (Германія, Франція, інші країни континентальної Європи, Японії);
- південноамериканську (країни Південної Америки);
- посткомуністичну (країни минулого соціалістичного табору).

Більш важливою ознакою, з точки зору схеми управління бухгалтерським обліком, є ознака ступеня державного регулювання. За цією ознакою виділяють два типи моделей обліку:

- із загальним законодавством;
- із законодавчим кодексом у обліку.

У країнах із загальним законодавством закони розроблені з метою попередження того, що робити не можна, а не для того, щоб регламентувати, як та що робити. Методологія та практика обліку у таких країнах визначається спеціалізованими бухгалтерськими об'єднаннями, а не на рівні Верховної Ради, Кабміну, Мінфіну – як це робиться в Україні. До такої моделі можна віднести Великобританію та США.

У країнах із законодавчим кодексом бухгалтерський облік будується згідно із держаними законами, поза якими діяти заборонено. До таких країн можна віднести Францію, Германію, країни посткомуністичної групи.

Хоча усі перераховані системи відрізняються, але методологічне підґрунтя їх однакове. Це використання таких принципів:

- принципи документування господарських фактів;
- принцип вартісної оцінки;
- принцип рахунка як обов'язкової характеристики наявності та руху майна підприємства;
- принцип подвійного запису.

Фінансова звітність у окремих країнах також відрізняється. Тому у 1973 році був створений *Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО)* [5].

Мета створення Комітету – формування, видання та удосконалення у інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких необхідно дотримуватись при поданні фінансових звітів, а також сприяння їх прийняттю та дотриманню в усіх країнах. Методологія бухгалтерського обліку за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО), визначається:

- безпосередньо МСБО;
- концептуальною основою МСБО;
- тлумаченням постійного комітету з тлумачень.

У концептуальній основі викладено концепції, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення.

В ній викладено таке:

- мета фінансових звітів;
- якісна характеристика інформації, наведеної у фінансовій звітності;
- визначення та порядок визнання елементів фінансових звітів;
- концепція збереження капіталу.

Концептуальна основа не входить до складу МСБО, тому при протиріччях пріоритетними є вимоги МСБО.

Постійний комітет з тлумачень було створено з метою своєчасного розгляду питань, які виникають у практиці застосування МСБО.

На сьогоднішній день існує декілька систем стандартів бухгалтерського обліку:

1) загальноприйняті стандарти бухгалтерського обліку США (US GAAP), розроблені комітетом із стандартів фінансового обліку у США (FASB), Американським інститутом суспільних сертифікованих бухгалтерів (AICP) та Комісією з цінних паперів (US SEC);

2) стандарти КМСБО;

3) стандарти, розроблені на підставі Директив Європейської співдружності (четверта директива);

4) стандарти, розроблені на підставі законодавства тієї чи іншої країни.

Для України мова йде про створення комбінованої форми звітності. Тому у основу національних стандартів бухгалтерського обліку покладені міжнародні.

Усього розроблено 39 стандартів МСБО, серед яких діючими є 34. Їх можна розділити на такі групи (табл. 10.1):

група 1 – загальні вимоги до форм та змісту фінансової звітності;

група 2 – стандарти оцінки та подання різноманітних активів та пасивів;

група 3 – стандарти обліку доходів та витрат;

група 4 – стандарти обліку інвестицій та поєднань підприємств.

Таблиця 10.1

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

№ МСБО	Назва	Дата набрання чинності	
		первісно	після переглядання
1	2	3	4
1	Подання фінансової звітності	01.01.75 р.	01.07.98 р.
2	Запаси	01.01.76 р.	01.01.95 р.
3	Консолідовані фінансові звіти	01.01.77 р.	Замінено стандартами № 27 та 28
4	Облік амортизації	01.01.77 р.	01.01.95 р.
5	Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах	01.01.77 р.	Замінено стандартом № 1
6	Регулювання обліку на зміни цін	01.01.78 р.	Замінено стандартом № 5
7	Звіти про рух грошових коштів	01.01.79 р.	01.01.94 р.
8	Чистий прибуток або збиток за період, фундаментальні помилки та зміни у обліковій політиці	01.01.79 р.	01.01.95 р.
9	Витрати на дослідження та розробки	01.01.80 р.	Замінено стандартом № 38
10	Події після звітної дати	01.01.80 р.	01.01.95 р.
11	Договори підряду	01.01.80 р.	01.01.95 р.
12	Податки на прибуток	01.01.81 р.	01.01.98 р.
13	Подання поточних активів та поточних зобов'язань	01.01.81 р.	Замінено стандартом № 1 (нова редакція)
14	Сегментна звітність	01.01.83 р.	01.07.98 р.
15	Інформація, яка відображає вплив змін цін	01.01.83 р.	01.07.98 р.
16	Основні засоби	01.01.83 р.	01.01.95 р.
17	Оренда	01.01.84 р.	01.01.99 р.
18	Виручка	01.01.84 р.	01.01.95 р.
19	Винагороди робітникам	01.01.85 р.	01.01.99 р.
20	Облік представницьких субсидій та розкриття інформації про державну допомогу	01.01.84 р.	01.01.95 р.

Продовження табл. 10.1

1	2	3	4
21	Вплив змін валютних курсів	01.01.85 р.	01.01.95 р.
22	Об'єднання компаній	01.01.85 р.	01.07.99 р.
23	Затрати по позиках	01.01.86 р.	01.01.95 р.
24	Розкриття інформації про пов'язані сторони	01.01.86 р.	01.01.95 р.
25	Облік інвестицій	01.01.87 р.	01.01.95 р.
26	Облік та звітність по програмах пенсійного забезпечення (пенсійних планах)	01.01.88 р.	01.01.95 р.
27	Консолідована фінансова звітність та облік інвестицій у дочірні компанії	01.01.90 р.	01.01.95 р.
28	Облік інвестицій у асоційовані компанії	01.01.90 р.	01.01.95 р.
29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	01.01.90 р.	01.01.95 р.
30	Розкриття інформації у фінансовій звітності банків та аналогічних фінансових інститутів	01.01.91 р.	01.01.95 р.
31	Фінансова звітність про частки сумісних підприємств	01.01.92 р.	01.01.95 р.
32	Фінансові інструменти: розкриття та подання	01.01.96 р.	-
33	Прибуток на акцію	01.01.98 р.	-
34	Проміжна фінансова звітність	01.01.99 р.	-
35	Зупинення діяльності	01.01.99 р.	-
36	Зменшення корисності активів	01.07.99 р.	-
37	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та активи	01.07.99 р.	-
38	Нематеріальні активи	01.07.99 р.	-
39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка	1.01.2001 р.	-

Необхідною умовою переходу до МСБО є процес відокремлення фінансового обліку від податкового.

Важкість для українського бухгалтера полягає в тому, що МСБО оснований на логіці, а українська система має у основі законодавчо-нормативну базу.

МСБО не визначають систему ведення бухгалтерського обліку. Вони описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах, тобто мають прикладний характер, який переходить у логіку, коли рішення приймаються не за жорсткими правилами, а в залежності від важливості здійснення господарської операції.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. В чому полягає організація бухгалтерського обліку на підприємстві?
2. Які обов'язки головного бухгалтера підприємства?
3. Що являє собою облікова політика підприємства та де вона відображається?
4. Що вам відомо про міжнародні організації бухгалтерського обліку, які займаються розробками міжнародних стандартів?

11. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1. Сутність основних засобів та завдання обліку.
2. Класифікація та оцінка основних засобів.
3. Документальне оформлення та аналітичний облік основних засобів.
4. Синтетичний облік основних засобів.
5. Облік амортизації (зносу) основних засобів.

1. Сутність основних засобів та завдання обліку

Для здійснення своєї діяльності підприємства повинні мати у своєму розпорядженні необхідні засоби та матеріальні умови, які є важливим елементом виробничих потужностей та визначають їхній розвиток. В бухгалтерському обліку засоби праці виділені в окремий об'єкт обліку, який називається основними засобами підприємства (ОЗ).

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує рік) [3, 20].

Об'єкт основних засобів - це закінчений пристрій з усіма приладами та устаткуванням до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристрої, прилади, управління та єдиний фундамент, в результаті чого кожний предмет може виконувати свої функції, а комплекс – повну роботу лише у складі комплексу, а не самостійно; інший актив, який відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, контрольована підприємством.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватись в бухгалтерському обліку

як окремий об'єкт основних засобів. Це важливо для обліку обладнання та транспортних засобів (частини, деталі) та будівель і споруд (перебудова, переобладнання, оренда).

Основними завданнями обліку основних засобів є такі:

- правильне та своєчасне відображення надходження, вибуття та переміщення основних засобів;
- контроль за їх наявністю та збереженням в місцях їхньої експлуатації;
- своєчасне та точне визначення зносу (амортизації) основних засобів та правильне відображення його в обліку;
- визначення витрат на ремонт та контроль за раціональним використанням коштів, виділених з цією метою;
- контроль за ефективністю використання, пошуки резервів підвищення ефективності роботи машин, обладнання та ін.;
- оперативне забезпечення необхідною інформацією керівництва підприємства про стан основних засобів.

2. Класифікація та оцінка основних засобів

В організації правильного обліку основних засобів головною є їх науково - обґрунтована класифікація (групування) за найважливішими економічними та технічними ознаками:

за приналежністю:

- а) власні;
- б) орендовані;

за ступенем використання у виробничій та господарській діяльності:

- а) діючі;
- б) ті, що знаходяться в запасі та на консервації;
- в) ті, що не задіяні;

за галузями народного господарства:

- а) основні засоби промисловості;
- б) основні засоби сільського господарства;
- в) основні засоби транспорту;

за функціональним призначенням:

- а) виробничі;
- б) невиробничі;

за натурально-речовим складом:

- а) земельні ділянки;
- б) капітальні витрати на покращення земель;
- в) споруди, будівлі, передавальні пристрої;
- г) машини та обладнання;
- д) транспортні засоби;
- е) інструменти, прилади, інвентар, меблі;
- ж) робоча та продуктивна худоба;
- и) багаторічні насадження;
- к) інші засоби.

Для цілей бухгалтерського обліку враховуються усі основні засоби підприємства: як ті, що беруть безпосередню участь у виробничому процесі (виробничі основні засоби), так і ті, які такої участі не беруть (невиробничі основні засоби).

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку **рахунок 10 «Основні засоби»** має 10 субрахунків, назви яких відповідають класифікації за натурально-речовою ознакою.

У бухгалтерському обліку основні засоби враховуються за первісною вартістю, яка складається з витрат на придбання, доставку, монтаж, дообладнання та введення в експлуатацію об'єкта.

Визначається первісна вартість в момент придбання (отримання) або спорудження (виготовлення) залежно від способу розрахунків за найменшою з двох оцінок:

- або за сумою сплачених коштів або їхніх еквівалентів;
- або за їхньою справедливою вартістю.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активами в результаті операцій між сповіщеними, зацікавленими та незалежними сторонами.

3. Документальне оформлення та аналітичний облік основних засобів

Усі операції, пов'язані із рухом основних засобів, оформлюються первинними документами, які забезпечують правильність та своєчасність їхнього обліку.

Первинні документи з обліку основних засобів затверджені Наказом Мінстату України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку».

Характеристика деяких первинних документів з обліку основних засобів

Первинні документи:

ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» - використовується для зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, обліку введення їх до експлуатації, внутрішнього переміщення основних засобів, передачі зі складу до експлуатації, виключення із складу основних засобів при вибутті (передачі або реалізації).

Реєстри аналітичного обліку:

ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» - використовується для індивідуального обліку кожного об'єкта основних засобів, а також групового обліку однотипних об'єктів, які надійшли в одному обліковому періоді та мають однакову технічну характеристику, призначення та вартість;

ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів» - використовується для реєстрації усіх інвентарних карток, відкритих для ведення аналітичного обліку основних засобів;

ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» - використовується для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами при ручній обробці інформації;

ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів» - використовується для пооб'єктного обліку основних засобів за місцем їхнього знаходження (експлуатації) за кожною матеріально-відповідальною особою;

ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)»;

ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)»;

ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту». Документи ф. ОЗ-14-16 використовуються для розрахунку суми амортизації за кожним об'єктом.

Одиницею обліку основних засобів є окремий інвентарний об'єкт.

Інвентарний об'єкт - пристрій з усіма приладами та устаткуванням до нього або конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій та певної роботи.

Для організації обліку та забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному інвентарному об'єкту незалежно від того, знаходиться він в експлуатації або в запасі, присвоюється відповідний інвентарний номер, який зберігається за об'єктом на весь період його знаходження на підприємстві.

Інвентарні номери об'єктів, що вибули, не можуть бути присвоєні іншим об'єктам, що надійшли.

Аналітичний пооб'єктний облік ведеться на інвентарних картках ф. ОЗ-6 в гривнях (без копійок).

Інвентарні картки відкриваються на кожний об'єкт основних засобів або на групу. Якщо інвентарний об'єкт включає окремі пристрої та устаткування, що складають із ним одне ціле, в картці наводиться перелік таких частин.

Облік об'єктів основних засобів за місцем їхньої експлуатації (знаходження) ведеться в інвентарних списках. Дані обліку об'єктів основних засобів за місцями їхнього знаходження тотожні записам в інвентарних картках.

В окремих випадках облік об'єктів за місцем їхньої експлуатації може вестись в інвентарних картках, які бухгалтерія виписує у двох екземплярах. Другий екземпляр передається за місцем знаходження об'єкта. При переміщенні об'єкта інвентарна картка разом із накладною на переміщення передається на нове місце його експлуатації (знаходження).

Кількість карток по об'єктах в місцях експлуатації (знаходження) повинна відповідати їхній кількості в бухгалтерії, що досягається шляхом підрахунку та зіставлення карток.

Інвентарні картки, картки обліку руху основних засобів сумарно порівнюються з даними синтетичного обліку основних засобів.

4. Синтетичний облік основних засобів

Для обліку наявності та руху основних засобів призначений рахунок 10 «Основні засоби» - це рахунок господарських засобів, рахунок матеріальних цінностей. За дебетом рахунка відображається збільшення основних засобів, за кредитом – їхнє вибуття. Сальдо рахунка завжди тільки дебетове і показує первісну вартість основних засобів, що знаходяться на підприємстві. Аналітичний облік ведеться за об'єктами основних засобів (однорідними групами). В балансі рахунок знаходить відображення в I розділі активу балансу.

Для обліку витрат на придбання або створення основних засобів призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції» (табл. 11.1). Це рахунок господарських засобів, рахунок калькуляційний. За дебетом рахунка відображається збільшення понесених витрат на придбання або створення необоротних активів, за кредитом – їхнє зменшення. Сальдо рахунка завжди дебетове, показує суму об'єктів, за якими не сформована кінцева первісна вартість. Аналітичний облік ведеться за видами основних засобів та окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами). В балансі сальдо рахунка відображається в I розділі активу.

Таблиця 11.1

Основні бухгалтерські проводки з придбання основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
Придбання основних засобів за грошові кошти		
- з наступною оплатою		
1 Оприбутковано основні засоби	152	631
2 Відображено суму ПДВ, сплачену у складі вартості ОЗ	641	631
3 Відображено витрати, пов'язані з придбанням ОЗ (транспортування, навантаження, розвантаження)	152	631
4 Оплата рахунка постачальника ОЗ	631	311
5 Введення ОЗ в експлуатацію (згідно з ф. ОЗ-1)	10	152
- з передоплатою		

Продовження табл. 11.1

1	2	3
1 Перераховано аванс постачальнику за об'єкти ОЗ	371	311
2 Відображено суму податкового кредиту по ПДВ, сплачену у складі передоплати за об'єкти ОЗ	641	644
3 Здійснено передоплату транспортних витрат	371	311
4 Відображено суму ПДВ, сплачену за транспортування	641	644
5 Оприбутковано ОЗ	152	631
6 Списана раніше нарахована сума ПДВ	644	631
7 Відображені у складі вартості основних засобів транспортні витрати	152	631
8 Списано суму ПДВ на транспортні витрати	644	631
9 Відображено залік заборгованостей	631	371
10 Введені в експлуатацію об'єкти ОЗ		

При самостійному виготовленні об'єктів ОЗ відрізняють:

1) виготовлення господарським способом (потужностями підприємства);

2) виготовлення підрядним способом (залучення сторонніх підрядників).

Усі витрати на створення об'єкта ОЗ господарським способом відображаються на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) ОЗ» або на субрахунку 151 «Капітальне будівництво» (табл. 11.2).

Таблиця 11.2

Відображення операцій із основними засобами
на рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
Спорудження (створення) об'єктів ОЗ		
- господарським способом		
1 Відображено суму витрат на проектні, будівельні роботи	151(152)	631
2 Відображені витрати, пов'язані із спорудженням (виготовленням) ОЗ	151	205,23,65, 66,631
3 Відображено суму ПДВ проектних робіт	641	631

Продовження табл. 11.2

1	2	3
4 Оплата проектних робіт	631	311
5 Введення ОЗ в експлуатацію	10	151
- підрядний спосіб		
1 Відображено суму витрат на проектні, будівельні та монтажні роботи	151	661
2 Відображено суму податкового кредиту з суми вартості проектних робіт (будівельні, монтажні)	641	631
3 Оплачено проектні, будівельні, монтажні роботи	631	311
4 Введені в експлуатацію ОЗ	10	151

5. Облік амортизації (знос) основних засобів

Основні поняття амортизації наведені у П(С)БО 7 «Основні засоби» та мають наступні визначення (табл. 11.3).

Таблиця 11.3

Основні поняття

Поняття	Визначення
Амортизація	Систематичний розподіл амортизаційної вартості необоротних активів протягом строку їхнього корисного використання (експлуатації)
Амортизаційна вартість	Первісна або переоцінена вартість без урахування їхньої ліквідаційної вартості
Знос ОЗ	Сума амортизації об'єкта ОЗ з початку його корисного використання
Строк корисного використання (експлуатації)	Очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватись або внаслідок їхнього використання буде здійснений (виконаний) очікуваний обсяг продукції, робіт, послуг

У бухгалтерському обліку амортизується вартість усіх об'єктів основних засобів за винятком землі та незавершених капітальних інвестицій.

Нарахування амортизації здійснюється протягом усього строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів. Амортизація нараховується з місяця, наступного за місяцем введення в експлуатацію, та закінчується в місяці, наступному за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

Нарахування амортизації припиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єктів основних засобів.

Розрахунок амортизації здійснюється щомісяця одним з п'яти передбачених П(С)БО 7 «Основні засоби» методів. Строк корисного використання об'єктів основних засобів встановлюється підприємством самостійно.

Для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації про нараховану амортизацію та накопичену суму зносу використовується рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Це рахунок джерел засобів, рахунок регулюючий, контрактивний. За кредитом відображається сума нарахованої амортизації, за дебетом – її списання. Сальдо рахунка завжди кредитове, показує суму нарахованого зносу. Аналітичний облік ведеться за видами ОЗ. В балансі сальдо рахунка відображається в I розділі активу від'ємною сумою.

Сума нарахованої амортизації відноситься на збільшення витрат виробництва, облік яких ведуть на рахунку 23 «Виробництво», рахунках класу 9 та 8. Класом 8 Плану рахунків для обліку амортизації передбачений рахунок 83 «Амортизація».

У бухгалтерському обліку нарахування амортизації відображається записами, наведеними у табл. 11.4.

Таблиця 11.4

Відображення операцій з нарахування амортизації
основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
- з використанням рахунків класу 8		
1 Нараховано амортизацію ОЗ	831	131
2 Сума амортизації включена до складу витрат (залежно від місяця експлуатації об'єкта)	23,91,92, 93,94	831
- без використання рахунків класу 8		
1 Нараховано амортизацію основних засобів	23,91,92, 93,94	131

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Поняття необоротних активів та рахунки для їх обліку.
2. Сутність основних засобів та завдання їхнього обліку.
3. Порядок оцінки основних засобів.
4. Класифікація основних засобів.
5. Порядок відображення операцій на рахунку 10 «Основні засоби».
6. Типові бухгалтерські проводки по рахунку 10 «Основні засоби».
7. Поняття «амортизація» та «знос» основних засобів та відображення в обліку.

ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1. Поняття нематеріальних активів (НМА).
2. Документальне оформлення операцій із НМА.
3. Організація обліку НМА.

1. Поняття нематеріальних активів (НМА)

НМА – нематеріальний актив, який не має матеріальної форми та не може бути ідентифікований [3, 20].

Класифікація НМА

НМА класифікуються за такими ознаками:

1. об'єкти права інтелектуальної власності:

- 1) права власності на винахід;
- 2) права власності на корисну модель;
- 3) права власності на пром. зразок;
- 4) зазначення на походження товару;
- 5) права власності на сорт рослин;
- 6) права власності на породу тварин;
- 7) права власності на фірмове найменування;
- 8) право власності на раціональну пропозицію;
- 9) право власності на компоновання інтегральної мікросхеми;
- 10) право власності на знаки для товарів та послуг, в т.ч. торговельну марку;
- 11) право на фірмове найменування;

2. об'єкти авторського права та суміжних прав

Це витвори в галузі науки, літератури та мистецтва:

- 1) комп'ютерні програми;
- 2) бази даних;
- 3) аудіовізуальні витвори;
- 4) фотографічні витвори.

Авторські права передбачають обов'язкову реєстрацію та наявність свідоцтва.

Суміжні права:

- 1) фонограми та відеограми;
- 2) передачі (програми) органів сповіщення;
- 3) інші.

Законодавчо передбачено формальний строк дії – 50 років;

3. об'єкти користування ресурсами природного середовища

Права користування:

- 1) надрами;
- 2) лісовими ресурсами;
- 3) водними ресурсами;
- 4) земельними ресурсами (в т.ч. право оренди земельної ділянки);
- 5) геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією про стан та можливості господарських елементів природного середовища;
- 6) біологічними та іншими ресурсами, які впливають на рівень екологічної безпеки життєдіяльності підприємства, населеного пункту, регіону та ін.;

4. об'єкти користування матеріальним та нематеріальним майном.

- 1) ліцензії на право використання НМА (право користування будовою, земельною ділянкою, право на оренду приміщень);
- 2) ліцензії на право здійснення будь-якої діяльності.

Гудвіл – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю, як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій та ін.

Не визнаються НМА:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства та його частини;
- витрати на створення торгових марок (торгових знаків).

Первинною оцінкою НМА є собівартість придбання або створення (первісна вартість).

Придбані НМА зараховуються на баланс за первісною вартістю.

Первісна вартість придбаного активу включає його ціну, мито, усі податки, що не підлягають відшкодуванню, інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням активу та доведенням його до необхідного підприємству стану.

Якщо НМА надійшов в результаті обміну на інший актив, то його первісна вартість визначається за справедливою вартістю.

Справедлива вартість НМА – вартість, за якою актив може бути обміняний або отриманий в операції між незалежними, обізнаними та незацікавленими сторонами.

2. Документальне оформлення операцій із НМА

Підставою для зарахування на баланс об'єкта НМА є первинний документ. Типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності до складу НМА затверджені наказом Мінфіну України від 22.11.2004 р. № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі НМА».

Для інших видів НМА спеціальні форми відсутні. Для їхнього обліку, як правило, застосовуються типові форми первинних документів з обліку основних засобів (ОЗ-1, ОЗ-2, ОЗ-3).

Внутрішнє переміщення оформлюється формою ОЗ-1.

Характеристика типових форм

НА 1 – «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності до складу НМА» - складається в одному екз. на кожний об'єкт, підписується головним бухгалтером та керівником підприємства або уповноваженою особою.

НА-2 – «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності» - застосовується в аналітичному обліку, відкривається на кожний об'єкт або групу, заповнюється на підставі форми НА-1.

НА-3 – «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА» - складається у двох екз. при вибутті НМА: 1-й екз. передається до бухгалтерії, 2-й – особі, що відповідальна за використання об'єкта.

НА-4 – «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі НМА» - складається в одному екз. по кожному місцезнаходженню об'єктів і за кожною особою, відповідальною за його використання.

3. Організація обліку НМА

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух НМА передбачений синтетичний *рахунок 12 «НМА»* який має такі субрахунки:

- 121 «Права користування природними ресурсами»;
- 122 «Права користування майном»;
- 123 «Право на комерційне позначення»;
- 124 «Права на об'єкти промислової власності»;
- 125 «Авторське право та суміжні з ним права»;
- 127 «Інші НМА».

Це рахунок господарських засобів, рахунок НМА, за дебетом якого відображається придбання або утримання НМА в результаті розробки, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, передачі. Сальдо дебетове вказує первісну вартість НМА. Аналітичний облік ведеться за видами НМА. В балансі сальдо рахунка знаходиться в першому розділі активу.

Процес нарахування амортизації НМА аналогічний нарахуванню амортизації основних засобів.

Придбаний або отриманий НМА відображають в балансі, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

НМА, отриманий в результаті розробки, відображають в балансі за умови, що підприємство має:

- намір, технічні можливості та ресурси для доведення НМА до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання НМА;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою НМА.

Якщо НМА не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням або створенням,

визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були понесені, без визнання таких витрат в майбутньому НМА.

Первісна вартість придбаного активу складається із витрат на придбання.

Первісна вартість НМА, виготовленого підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із виготовленням цього НМА та доведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій).

Первісна вартість НМА збільшується на суму витрат, пов'язаних із вдосконаленням цих НМА та підвищенням їхніх можливостей та строку використання, які будуть сприяти збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод (табл. 12.1).

Витрати на підтримання об'єкта в придатному для його використання стані та отримання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання включаються до складу витрат звітного періоду.

Таблиця 12.1

Бухгалтерський облік операцій, пов'язаних із надходженням НМА

1 Придбані НМА на умовах авансової оплати:		
- на суму без ПДВ	154	631
- на ПДВ	641	631
2 Зарахований об'єкт до складу НМА	12	154
3 Оплачено рахунки (аванс)	631	311
Створення НМА власними силами		
4 Нараховано заробітну плату розробникам	154	661
5 Відображено нарахування на заробітну плату	154	65
6 Списані використані МШП	154	22
7 Нараховано амортизацію на використані основні засоби	154	131
8 Відображено витрати на реєстрацію НМА	154	685
9 Сплачено держмити	154	642
10 Введено в експлуатацію НМА	125	154

13. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1. Організація обліку і контролю виробничих запасів (ВЗ).
2. Документальне оформлення руху виробничих запасів підприємства.
3. Синтетичний облік виробничих запасів.
4. Облік МШП.

1. Організація обліку і контролю виробничих запасів (ВЗ)

Запаси – матеріальні ресурси (засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності), необхідні для забезпечення сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, що зберігаються на складі або в інших місцях з метою їхнього подальшого використання.

Запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшої реалізації за умови звичайної господарської діяльності;
- знаходяться в процесі виробництва з метою подальшої реалізації продукту виробництва;
- утримуються для споживання при виробництві продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Виробничі запаси визнаються активами, існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані із їх використанням, та їхня вартість може бути достовірно визначена [3, 20].

З метою бухгалтерського обліку запаси поділяються так:

1) виробничі запаси:

- а) сировина і матеріали;
- б) напівфабрикати;
- в) паливо;
- г) запасні частини;
- д) тара та тарні матеріали;

2) незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою та складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;

3) готова продукція;

4) товари;

5) МШП;

6) тварини на вирощуванні та відгодівлі, продукція с/г та лісового господарства.

Придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс за їхньою первісною вартістю.

Первісна вартість формується залежно від форми надходження запасів на підприємство (грошові розрахунки, бартер, безоплатне отримання).

Основними завданнями обліку виробничих запасів є такі:

- правильне та своєчасне документальне оформлення руху виробничих запасів;

- контроль за надходженням, заготівлею матеріальних цінностей, їх збереженням;

- отримання точних свідчень про залишки запасів, що знаходяться на складах та в коморах;

- правильне та своєчасне виявлення запасів, що не використовуються підприємством та підлягають реалізації.

Контроль збереження запасів здійснюється:

1) через систему матеріальної відповідальності через укладання договору із працівниками, що мають доступ до оформлення документів щодо руху матеріальних цінностей;

2) документальне оформлення усіх операцій руху матеріальних цінностей;

3) затвердження окремим наказом посадової особи списку осіб, що мають право підписання документів з приймання, відпуску та списання матеріальних цінностей;

4) налагодження складського господарства;

5) проведення інвентаризацій.

Особлива увага приділяється контролю даних залишків виробничих запасів. Це здійснюється звірянням даних синтетичного та аналітичного обліку та правильною і своєчасною організацією і проведенням інвентаризації.

2. Документальне оформлення руху виробничих запасів підприємства

Облік запасів оформляється первинними документами, які складаються на бланках **типових форм**.

М-1 «Журнал обліку надходження» застосовується для обліку та контролю за надходженням;

М-4 «Прибутковий ордер» застосовується для обліку матеріалів, що надійшли від постачальників або з переробки;

М-7 «акт приймання матеріалів» оформлюється при розбіжностях кількості та якості при прийманні;

М-8, М-9, М-28, М-28а «Лімітно-забірна картка», форми яких оформлюються при відпуску матеріалів у виробництво;

М-10 «Акт - вимога» використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановлений ліміт або при заміні матеріалів;

М-11 «Накладна – вимога на відпуск» використовується для обліку руху ТМЦ всередині підприємства та стороннім організаціям;

М-12 «Картка складського обліку матеріалів» застосовується для обліку руху матеріалів на складі;

М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів» складається за даними карток складського обліку, що перевірені бухгалтерією;

М-16 «Матеріальний ярлик» призначений для характеристики кожного номенклатурного номера матеріалів;

М-21 «Інвентаризаційний опис» складається при знятті залишків ТМЦ у матеріально-відповідальній особі (МВО).

Відпуск ТМЦ здійснюється на підставі довіреностей. При цьому використовуються бланки спеціального зразка. Вони видаються довірній особі та реєструються в Журналі реєстрації довіреностей. Строк дії довіреності не може перевищувати 10 днів.

Невикористані бланки довіреностей повертаються до бухгалтерії та гасяться надписом «невикористані» та зберігаються три роки.

Документальне оформлення руху виробничих запасів подано на рис. 13.1.



Рис. 13.1. Документальне оформлення руху виробничих запасів

3. Синтетичний облік виробничих запасів

Для обліку запасів підприємства використовують активні рахунки класу 2.

Облік виробничих запасів ведеться на рахунку 20 «Виробничі запаси» за дев'ятьма субрахунками. Цей рахунок господарських засобів, рахунок матеріальних цінностей, за дебетом відображається надходження засобів, за кредитом – їхнє вибуття.

Сальдо рахунка дебетове – показує вартість запасів. Аналітичний облік ведеться за видами запасів, місцями збереження та МВО. В балансі сальдо відображається у II розділі активу.

Первісною вартістю ВЗ, придбаних за плату, є собівартість, яка складається з такого:

- договірної вартості;
- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку із придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству;
- ТЗВ;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням ВЗ та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (табл. 13.1).

Таблиця 13.1

Бухгалтерські проводки з придбання запасів

Зміст господарської операції	Дт	Кт
1 Відображено вартість ВЗ, що надійшли	20	631
2 Відображено суму ПДВ	641	631
3 Оплачено рахунки постачальника	631	311
На умовах передоплати		
1 Оплата рахунка постачальника	371	311
2 Відображений податковий кредит	641	644
3 Оприбутковані ВЗ	20	631
4 На суму раніше нарахованого ПДВ	644	631
5 Зарахування заборгованостей	631	371

ВЗ списуються, як правило, у виробництво. Оцінка здійснюється за одним із передбачених П(С)БО методів. Крім того, ВЗ можуть використовуватись для загальногосподарських та адміністративних потреб (табл. 13.2).

Таблиця 13.2

Списання запасів у бухгалтерському обліку

1 Списані запаси	80	20
- для виробництва	23	80
- для загальновиробничих потреб	91	80
- для адміністративних потреб	92	80
- для забезпечення збуту	93	80

Списання може здійснюватись й без використання рахунка 80 «Матеріальні витрати».

4. Облік МШП

До складу запасів входять МШП, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує рік.

Первинні документи з обліку МШП затверджені наказом МСУ від 22.05.96 р. № 145.

МШ-1 «Відомість на поповнення (виключення) постійного запасу інструменту (приладів)» - застосовується для обліку зміни запасу інструментів на складах на тих підприємствах, де встановлений постійний обмінний фонд;

МШ-2 «Картка обліку МШП» - застосовується для обліку МШП, виданих під розписку для використання;

МШ-4 «Акт вибуття МШП» - оформлюється при поломці, псуванні, втраті з вини працівника;

МШ-5 «Акт на списання інструменту (приладів) та обмін їх на придатні» - застосовується при списанні та обміні;

МШ-6 «Особиста картка обліку спецодягу, спецвзуття та засобів захисту» - використовується для обліку спецодягу, який видається працівнику в індивідуальне користування за встановленими нормами;

МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;

МШ-8 «Акт на списання МШП».

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух МШП призначений рахунок 22 «МШП». Це рахунок господарських засобів, рахунок матеріальних цінностей, за дебетом якого відображається придбання та виготовлення МШП, за кредитом – їхнє списання в експлуатацію. Сальдо рахунка – дебетове – показує первісну вартість МШП. Аналітичний облік ведеться за видами, МВО та місцями експлуатації. В балансі сальдо рахунка відображається в II розділі активу (табл.13.3).

З метою забезпечення збереження МШП в експлуатації підприємство організовує оперативний кількісний облік МША на картках аналітичного обліку до моменту складання акту про їхнє списання.

Основні проводки з обліку МШП

1 Оприбутковані МШП	22	631
2 ПДВ	641	631
3 Оплата рахунка постачальника	631	311
Списання МШП		
1 Списані МШП для:		
- виробництва продукції	23	22
- загальновиробничих потреб	91	22
- адміністративних потреб	92	22
- капітального будівництва	151	22
- забезпечення збуту продукції	93	22
Реалізація МШП		
1 Відображений дохід від реалізації	377	712
2 Списано собівартість реалізованих МШП	943	22
3 Відображено ПДВ	712	641
Безоплатна передача МШП		
1 Передані МШП	949	22
2 Відображено суму ПДВ	949	641

Облік необоротної частини МШП

Активи, що не відповідають критеріям визнання оборотних засобів, тобто призначені для використання протягом одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік), відносяться до необоротних.

Облік необоротної частини МШП ведеться на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

На субрахунку враховуються необоротні активи, строк корисного використання яких більше одного року, погашається така вартість нарахуванням зносу, який відображається на субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

Необоротні матеріальні активи враховуються за первісною вартістю. Амортизація необоротної частини МШП може нараховуватись:

- в першому місяці використання об'єкта – в розмірі 50 % його вартості, що амортизується, а інші 50 % - в місяці списання його з балансу;

- в першому місяці використання об'єкта – 100 % його вартості (табл. 13.4).

Основні проводки по рахунку 11

Придбання необоротних активів (НоА)		
1 Оприбутковані НоА	153	631
2 ПДВ	641	631
Введення НоА в експлуатацію		
1 Введено в експлуатацію об'єкт	11	153
Розрахунки із постачальниками		
1 Оплата рахунків постачальника	631	311
Нарахування зносу НоА		
1 На суму по об'єктах виробничого призначення	23	132
2 На суму по об'єктах, що забезпечують збут продукції	93	132
3 Адміністративного призначення	92	132
Реалізація НоА		
1 Відображено дохід від реалізації	361	742
2 Списано суму нарахованого раніше зносу	131	11
3 Списано залишкову вартість НоА	972	11
4 Відображено суму витрат з реалізації	972	377
5 Відображено суму ПДВ	742	641
Ліквідація НоА		
1 Відображено суму зносу	132	11
2 Відображено вартість ліквідованого НоА	976	11
3 Відображено витрати з ліквідації	976	661
4 Відображено суму доходу від ліквідації	20	719
Безоплатна передача		
1 На суму зносу	132	11
2 Залишкова вартість	976	11
3 ПДВ	976	641

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Поняття «запаси» та «виробничі запаси».
2. Організація обліку і контролю виробничих запасів.
3. Класифікація запасів.
4. Поняття МШП та відображення операцій на рахунку 22 «МШП».
5. Синтетичний облік виробничих запасів.
6. Документальне оформлення руху виробничих запасів підприємства.

14. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

1. Грошові кошти та завдання їх обліку.
2. Облік касових операцій та грошових документів.
3. Облік операцій за поточним рахунком в національній валюті.
4. Облік операцій за поточним рахунком в іноземній валюті.
5. Облік дебіторської заборгованості.

1. Грошові кошти та завдання їх обліку

Одним з найбільш важливих показників діяльності підприємства в умовах ринкових відносин економіки, за яким оцінюється стабільність фінансового стану, є ліквідність – можливість перетворення коштів підприємства в грошову готівку.

Грошові кошти – готівкові, кошти на поточному рахунку в банку, депозити до пред'явлення [7].

Таким чином, грошові кошти включають в себе кошти в касі, а також на поточних та інших рахунках в банках, які можуть бути використані для поточних операцій.

В Україні облік грошових коштів регулюється такими **нормативними документами:**

- 1) Положення про ведення касових операцій в іноземній валюті України, постанова НБУ від 15.12.2004 р. № 637;
- 2) Наказ Мінстату України «Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій» від 15.02.96 р. № 51;
- 3) Інструкція «Про організацію роботи з готівковим обігом банків України», постанова Правління НБУ від 19.02.2001р. № 69;
- 4) Указ Президента України від 12.06.1995 р. № 436 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм по регулюванню обігу готівки».

Основними завданнями обліку грошових коштів є такі:

- 1) своєчасне та правильне документальне оформлення операцій з руху грошових коштів та розрахунків;
- 2) контроль за використанням касової та розрахункової дисципліни;

3) оперативний контроль за збереженням грошових коштів та цінних паперів, що є в розпорядженні підприємства;

4) своєчасне проведення інвентаризації грошових коштів та розрахункових взаємовідносин та відображення її результатів у бухгалтерському обліку;

5) контроль за цільовим використанням грошових коштів;

6) контроль за правильністю та своєчасністю розрахунків з бюджетом, банками та персоналом;

7) своєчасне звіряння розрахунків із дебіторами та кредиторами.

Грошові кошти враховуються на рахунках класу 3 Плану рахунків (табл. 14.1).

Таблиця 14.1

Відповідність рахунків бухгалтерського обліку та статей балансу при відображенні грошових коштів

Статті балансу		Рахунки бухгалтерського обліку		
II Оборотні активи		Клас 3 Грошові кошти та засоби в розрахунках		
Найменування статті	Код рядків	Найменування рахунка	Шифр рахунка	Вид рахунка
Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті	230	Сальдо рахунків: «Каса в національній валюті»	301	A
		«Поточний рахунок в національній валюті»	311	A
		«Інші рахунки в банках в національній валюті»	313	A
		«Грошові документи в національній валюті»	331	A
		«Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	333	A
Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті	240	Сальдо рахунків: «Каса в іноземній валюті»	302	A
		«Поточний рахунок в іноземній валюті»	312	A
		«Інші рахунки в банках в іноземній валюті»	314	A
		«Грошові документи в іноземній валюті»	332	A
		«Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»	332	A

2. Облік касових операцій та грошових документів

Приймання, збереження та витрачання готівкових грошових коштів на підприємстві здійснюється лише через касу.

Касою називається приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, збереження готівкових коштів, інших цінностей та касових документів.

Керівник підприємства повинен забезпечувати відповідне обладнання каси, надійне збереження готівкових коштів, збереження готівкових коштів при доставці із установи банку та при здаванні до банку.

Виносити касові документи з приміщення дозволяється лише при наявності письмового дозволу керівника або головного бухгалтера підприємства. В цьому випадку такі документи повинні бути повернені у приміщення підприємства до кінця робочого дня.

Відповідальною особою в касі підприємства є касир. Він несе повну матеріальну відповідальність за збереження усіх прийнятих ним цінностей.

В касі підприємства можуть мати готівку в межах лімітів залишку готівки.

Ліміт – це граничний розмір суми готівки, яка може залишатись в касі у позаробочу годину (п. 1.2 Положення № 637). Уся готівка, яка є в касі понад встановлений ліміт, наприкінці дня обов'язково повинна бути здана до банку.

Однак існують випадки, коли дозволено перевищувати встановлений ліміт:

1) як виключення дозволяється зберігати в касі підприємства готівку в сумі, що перевищує встановлений ліміт (п. 2.10 Положення № 637):

- протягом трьох робочих днів (включаючи день отримання в банку) готівку, отриману в банку для виплат, що відносяться до фонду оплати праці, а також пенсій, стипендій, дивідендів (доходу) (а з метою проведення таких виплат працівникам віддалених структурних підрозділів підприємств залізничного транспорту та морських портів – протягом п'ятих робочих днів, включаючи день отримання готівки в банку);

- протягом трьох робочих днів готівкову виручку (в сумі, вказаній в переданих в касу платіжних (розрахунково-платіжних) відомостях) для здійснення за рахунок такої виручки виплат, що відносяться до фонду оплати праці;

2) готівка не вважається понадлімітною (п. 5.10 Положення № 637):

- готівкові кошти не вважаються понадлімітними в день їх надходження, якщо такі кошти:

- були здані в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, в обслуговуючі банки не пізніше наступного робочого банківського дня;

- наступного дня були видані для використання підприємством згідно із законодавством на потреби, пов'язані з його діяльністю (без попередньої здачі готівки до банку та одночасного отримання з каси банку на вказані потреби);

- надійшли до каси підприємства у вихідні та святкові дні та були здані в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків наступного робочого банківського дня та підприємства або наступного робочого дня були видані для використання підприємством згідно з його діяльністю (без попередньої здачі їх до банку та одночасно отримання з каси банку на вказані потреби).

Підприємства самостійно встановлюють ліміт каси з урахуванням режиму та специфіки його роботи, віддаленості від банку, обсягу касових оборотів та інших особливостей.

Для розрахунку суми ліміту використовуються дані за три будь-які місяці поспіль з останніх 12, що передують даті становлення ліміту каси.

Розрахунок ліміту каси може здійснюватись:

- 1) на підставі середньоденних надходжень готівки до каси;
- 2) на підставі середньоденної видачі готівки з каси.

Розрахунок ліміту каси за середньоденними надходженнями готівки до каси:

1) для підприємств, які здають готівку щоденно або наступного дня після надходження – ліміт встановлюється в розмірі, необхідному для забезпечення роботи підприємства на початок робочого дня, але не більше розміру середньоденного надходження (за будь-який місяць з трьох за останні 12 місяців);

2) для підприємств, які розташовані в населених пунктах, де немає банків, та яким встановлений строк здачі виручки не рідше одного разу на п'ять робочих днів – ліміт каси встановлюється в розмірах, які залежать від встановлених строків здачі та її суми, але не більше п'яти кратного середньоденного надходження готівки.

**Розрахунок ліміту каси за середньоденною
видачею готівки з каси**

Ліміт встановлюється в розмірі, що не перевищує розміру середньоденної видачі готівки (за будь-який місяць з трьох за останні 12 місяців).

Касові операції оформляють прибутковими та видатковими касовими ордерами, типові форми та порядок заповнення яких затверджені Наказом Міністерства України від 15.02.1996 р. № 51 «Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій».

Прибутковий касовий ордер (КО-1) використовується для оформлення надходження грошових коштів у касу. Виписується він в одному екземплярі та реєструється в Журналі прибуткових та видаткових касових ордерів (ф. КО-3), підписується головним бухгалтером та передається до каси підприємства (табл. 14.2 – 14.4).

Таблиця 14.2

Журнал реєстрації касових ордерів (ф. КО-3)

Прибутковий документ		Сума	Примітки	Видатковий документ		Сума	Примітки
Дата	Номер			Дата	Номер		
12.01.	1	20000,0	Отримано на виплату заробітної плати	12.01.	1	1600,0	Видано Н.Т. Іванову на відрядження

Таблиця 14.3

Касові операції, що оформлюються прибутковими
касовими ордерами

Господарська операція	Підстава	Кредит рахунка
1 Готівкова виручка	Довідка-заява про прийняття виручки	70
2 Отримано з банку до каси: - на виплату заробітної плати - для видачі на господарські потреби - витрати на відрядження - позики працівникам	Чек з чекової книжки	31
3 Повернення невикористаних підзвітних сум	Авансовий звіт	372
4 Внесення коштів в погашення нестач за результатами інвентаризації	Акт результатів інвентаризації та виписка з протоколу зібрання комісії	375
5 Повернення позики, отриманої працівником на будівництво, придбання та благоустрій садової ділянки	Договір з працівником про позику	377
6 Внесення готівкою в погашення заборгованості за товари, продані в кредит	Кредитний договір з працівником	377
7 Внесок до статутного капіталу	Виписка із статуту підприємства або протоколу зібрання	46
8 Плата батьків за утримання дітей в дитячих закладах	Договір з працівником про утримання дітей в дитячих закладах	377
9 Внесення зайвих коштів за результатами інвентаризації каси	Акт результатів інвентаризації та виписка з протоколу зібрання комісії	719

Таблиця 14.4

Касові операції, що оформлюються видатковими
касовими ордерами

Господарська операція	Підстава	Кредит рахунка
1 Готівкова виручка в банк: - самостійно - через інкасацію	Квитанція банку Супроводжувальна відомість	311, 312, 333, 334
2 Підзвіт на господарські потреби та відрядження	Заява із візою керівника або наказ	372
3 Виплати заробітної плати, допомога з фонду оплати праці	Розрахунково-платіжна або платіжна відомість	661
4 Виплата допомог за рахунок відрахувань на державне соціальне страхування (допомоги на поховання та ін.)	Розрахунково-платіжна або платіжна відомість	377
5 Видана позика працівнику	Двостороння угода	377
6 Внесення коштів на рахунки в банку в погашення нестач за результатами інвентаризації	Акт результатів інвентаризації та виписка з протоколу зібрання комісії	311, 312
7 Внесення на рахунок в банку суми, отриманої працівником на будівництво, придбання або благоустрій садової ділянки	Угода з працівником щодо позички	311
8 Внесення на поточний рахунок внеску працівників в погашення заборгованості за товари, реалізовані в кредит	Кредитний договір з працівниками	311
9 Внесення на поточний рахунок внеску до статутного капіталу	Виписка з статуту або протокол зібрання	311
10 Внесення на поточний рахунок плати батьків за утримання дітей у дитячих закладах	Договір з працівником про утримання дітей у дитячих закладах	311
11 Внесення надлишку грошових коштів за результатами інвентаризації каси на поточний рахунок	Акт результатів інвентаризації та виписка з протоколу зібрання комісії	311

Квитанція до прибуткових касових ордерів, завірена підписами головного бухгалтера, печаткою підприємства, видається на руки особі, що здала готівку до каси. Прибутковий касовий ордер, за яким отримані грошові кошти, залишається в касі.

Загальні вимоги до оформлення касових ордерів:

1. Касовий ордер оформляється бухгалтером підприємства, а не касиром (п.3.10 Положення № 637);

2. Прибуткові та видаткові касові ордери виписуються в одному екземплярі (п. 3.10);

3. Прибуткові та видаткові касові ордери заповнюються чорнилами темного кольору чорнильною або кульковою ручкою, за допомогою друкарської машинки, комп'ютерних пристроїв або іншими способами, які б забезпечили належне зберігання цих записів протягом встановлених для збереження документів строків (п.3.10);

4. Виправлення в касових ордерах заборонені (п. 3.10);

5. Приймання та видача готівки за касовими ордерами здійснюється лише в день їхнього складання (п. 3.10);

6. Видача касових ордерів на руки особам, які вносять або отримують готівку, заборонена (п. 3.10);

7. Касові документи після складання касиром Звіту та обробки цього звіту комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються в окремі теки та зберігаються згідно з вимогами чинного законодавства відповідальною особою, на яку покладено їхнє збереження (п. 3.13).

8. В документах при зазначенні сум національної грошової одиниці гривні може використовуватись її графічний знак (п. 3.14).

Усі надходження та видачу готівки відображають в Касовій книзі, яка затверджена Положенням «Про ведення касових операцій» в національній валюті України постановою Правління НБУ від 15.12.2004 р. № 637.

Кожне підприємство, що має касу, веде одну Касову книгу для обліку операцій із готівкою.

Касова книга прошнурована, кількість аркушів завіряють підписами керівника та головного бухгалтера, на звороті робиться надпис: «У цій книзі пронумеровано та прошнуровано...аркушів».

Прощнуровані аркуші скріплюються печаткою підприємства. Підчищення та необумовлені виправлення в Касовій книзі не допускаються. У випадку помилок виправлення здійснюються корегуючим способом.

Контроль за правильним веденням книги здійснюється головним бухгалтером.

При заповненні Касової книги слід керуватись вимогами положення № 637 та наказу № 51:

1. Записи в Касовій книзі касир здійснює у двох екземплярах (через копіювальний папір) чорнилами темного кольору чорнильною або кульковою ручкою. Перші екземпляри, які є невідривною частиною аркуша – «Вкладні аркуші касової книги», - залишаються в Касовій книзі. Другі екземпляри є відривною частиною аркуша касової книги – «Звіт касира», - являють собою документ, за яким касири звітують відносно руху коштів у касі. Перші та другі екземпляри повинні мати однакові параметри.

2. Записи в Касовій книзі здійснюються касиром за операціями отримання або видачі готівки по кожному касовому ордеру та витратній відомості в день її надходження або видачі.

3. За відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в касовій книзі за цей день можуть не здійснюватись.

4. Записи касових операцій починаються на лицьовому боці невідривної частини аркуша (після рядка «Залишок на початок дня»). Спочатку аркуш згинають по лінії відрізу, підкладаючи відривну частину аркуша під частину, яка залишається в книзі. Для ведення записів після рядка «Перенесення» відривну частину аркуша накладають на лицьовий бік невідривної частини та продовжують записи по горизонтальному лінуванню зворотного боку невідривної частини аркуша. Бланк Звіту касира до кінця робочого дня не відривається.

5. Залишок готівкових коштів в касі підприємства на початок робочого дня (дані рядка книги «Залишок на початок робочого дня») повинен дорівнювати залишку готівки на кінець попереднього дня (данні рядка книги «Залишок на кінець дня» за попередній день).

6. Готівкові кошти, видані за платіжними (розрахунково-платіжними відомостями) на виплати, пов'язані з оплатою праці, відображаються в Касовій книзі після закінчення строків таких виплат, а саме по закінченні трьох робочих днів, включаючи день отримання готівки в установі банку. До цього наприкінці дня по рядку «в тому числі на оплату праці» вказується сума за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями, не списана у видатки з каси.

7. Якщо дані прибуткових та видаткових касових ордерів, виписаних протягом дня, не вміщуються на одному аркуші, то заповнюється наступний аркуш касової книги.

Щоденно наприкінці робочого дня касир виконує такі операції:

- підводить підсумок операцій з оприбуткування та видачі готівки за минулий день;

- визначає залишок готівки в касі на кінець дня (та відповідно на початок наступного дня);

- передає до бухгалтерії Звіт касира – відривний аркуш (або декілька відривних аркушів) Касової книги з прибутковими та видатковими касовими ордерами, на підставі яких протягом дня оприбутковували та видавали грошові кошти. На підтвердження факту прийняття звіту касира та доданих до нього документів (їхня кількість в Касовій книзі вказується прописом) бухгалтер ставить свій підпис.

Особливості ведення Касової книги в електронному вигляді. Підприємства, за умови забезпечення належного збереження касових документів, можуть вести Касову книгу в електронному вигляді за допомогою комп'ютерних засобів. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться Касова книга, повинно забезпечувати візуальне відображення та роздруківку кожної з двох частин аркуша Касової книги («Вкладний аркуш касової книги» та «Звіт касира», які за формою та змістом повинні відтворювати типову форму касової книги, затв. наказом № 51).

Особливості ведення касової книги в електронному вигляді розкриті в п.п.4.4 Положення № 637.

Синтетичний облік готівки та руху грошових коштів в касі підприємства ведеться на рахунку 30 «Каса» за двома субрахунками:

301 «Каса в національній валюті»;

302 «Каса в іноземній валюті».

Це рахунок господарських засобів, рахунок грошових коштів, за дебетом якого вказується збільшення грошових коштів, за кредитом – їхнє списання. Сальдо рахунка завжди дебетове, показує залишок грошових коштів в касі. Аналітичний рахунок не має. В балансі залишок відображається в II розділі активу.

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж білетів, оплата послуг зв'язку), відкривають субрахунки «Операційна каса в національній валюті» та «Операційна каса в іноземній валюті», на яких ведеться облік операцій в обмінних пунктах.

На підприємствах, що здійснюють грошові операції в іноземній валюті, її облік та відображення в реєстрах бухгалтерського обліку ведеться в такому ж порядку, як і облік національної валюти. Для відображення грошових операцій по кожному виду валют відкривають окрему касову книгу. В бухгалтерському обліку касові операції в іноземній валюті відображаються для кожного виду валют в Журналі – Ордері № 1 за кредитом субрахунку 302 в кореспонденції з дебетом рахунків та Відомості № 1.1 за дебетом рахунка 302 із розподілом сум за кредитом кореспондуючих рахунків (табл. 14.5).

Дані Звіту касира заносяться в бухгалтерські реєстри в грошових одиницях України із одночасним відображенням цих операцій у валюті, в якій вони здійснюються. Такі показники заносяться в облікові реєстри у вигляді дробу, в чисельнику якого вказується сума в іноземній валюті, а в знаменнику – її еквівалент в грошовій одиниці України. Для визначення еквівалента використовується офіційний курс гривні до іноземної валюти, встановлений НБУ на дату здійснення операції.

Таблиця 14.5

Основні бухгалтерські проводки за рахунком 30 «Каса»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
1 Надійшли до каси готівкові кошти за реалізовану продукцію та матеріальні цінності в національній валюті	301	701,702, 703
2 Грошові кошти в національній валюті, отримані за чеком з банку на різні цілі	301	311
3 Кошти, що надійшли в часткову оплату путівки, придбаної підприємством за національну валюту	301	377
4 Суми, що надійшли від покупців та замовників	301	36
5 Повернення невикористаних сум в іноземній валюті від підзвітних осіб	301	372

Продовження табл. 14.5

1	2	3
6 Суми, що надійшли в погашення спричиненої матеріальної шкоди	301	375
7 Суми, що надійшли в погашення дебіторської заборгованості персоналу за отриманими раніше позиками	301	377
8 Суми, що надійшли в оплату акцій, реалізованих за готівковий розрахунок, як внесок засновників до статутного капіталу	301	46
9 Надлишки грошей в касі, встановлені при інвентаризації, в національній валюті	301	719
10 Суми, що надійшли від продажу облігацій	301	521
11 Грошові кошти в іноземній валюті, отримані від відряджень за межі країни	302	312
12 Позитивна курсова різниця	302	714
13 Повернення сум працівника, погашення переоплат та виданих авансів в рахунок заробітної плати	30	66
14 Внесення готівки в банк для зарахування на поточний рахунок підприємства в національній валюті	311	301
15 Внесення валютних коштів для зарахування на поточний рахунок в іноземній валюті	312	302
16 Суми, здані для зарахування на поточний рахунок в національній валюті через інкасатора	333	301
17 Виплата заробітної плати, в тому числі депонованої	66	301
18 Суми, видані в підзвіт на господарські потреби, на відрядження, а також в рахунок відшкодування перевитрат по затвердженим авансовим звітам в національній валюті	372	301
19 Видача персоналу позик на індивідуальне житлове будівництво та на інші потреби за рахунок коштів, отриманих від банків	377	301
20 Суми виявлених при інвентаризації нестач готівки в касі	947	301
21 Від'ємна курсова різниця по перерахунку іноземної валюти в касі при зниженні курсу НБУ	945	302

Грошову виручку підприємства здають у встановленому банком порядку:

- в денні та вечірні каси установ банків;
- інкасаторам для наступної здачі в установи банків;

- у об'єднанні каси при підприємствах для подальшої здачі у відповідні установи банків;

- підприємствам зв'язку для переказів на рахунки в установах банків.

Строки та порядок здачі виручки встановлюються установами банків кожному підприємству за згодою з його керівником, виходячи з необхідності прискорення обігу коштів та своєчасного надходження їх до каси банків;

- для організацій, розташованих в місцевості, де є установи банків, підприємства зв'язку, - щоденно в день надходження грошей в їхні каси;

- в місцевості, де немає установ банків або підприємств зв'язку, - не рідше одного разу на три дні;

- для підприємств та організацій, що мають невеликі суми виручки та знаходяться на значній відстані від установи банку або підприємства зв'язку, - не рідше одного разу на десять днів за умови, що загальна сума виручки за десять днів не перевищує десятикратного неоподаткованого мінімуму доходів громадян (10*17, 0 грн).

Здача грошової готівки до кас установ банків оформлюється виписуванням об'яви, яка складається з трьох частин: власне *об'яви* – документа, який є підставою для зарахування готівки на рахунок підприємства; *квитанції* – документа із відміткою каси установи банку, що передається особі, яка вносила грошові кошти, та яка є підтвердженням для списання відповідної суми по касі; *ордера* – додається до виписки банку як підстава про правочинність зарахування коштів на поточний рахунок підприємства.

Здача виручки інкасатору оформлюється супроводжувальною відомістю, складеною у трьох екземплярах через копіювальний папір: перший екземпляр (супроводжувальна відомість) вкладають до інкасаторської сумки, другий (накладну) – вручають інкасатору при отриманні ним сумки, третій (копія супроводжувальної відомості) – залишається в касі підприємства (інкасатор розписується на цьому екземплярі та ставить штамп), служить підставою для видачі готівкових коштів з каси та підтвердженням здачі грошових коштів на поточний рахунок в банку. На зворотному боці першого та другого екземпляра вказаних документів матеріально-відповідальні особи заповнюють покупюрний опис грошових коштів, що здаються.

Грошові кошти, що здані до банку, але не зараховані на поточний рахунок (до 12-ї години наступного дня), називають «грошовими коштами в дорозі». Вони враховуються на активних субрахунках 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»; 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті». За дебетом рахунків відображають суми, що здані до банку, за кредитом – зараховані на поточний рахунок. Здача виручки в національній валюті до банку відображається проводкою:

Дт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»

Кт 301 «Каса в національній валюті».

При зарахуванні коштів на поточний рахунок (згідно із випискою банку) бухгалтер повинен зробити запис:

Дт 311 «Поточний рахунок в національній валюті»

Кт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті».

На кожне 1-ше число місяця сальдо по цьому рахунку повинно відповідати сумі виручки, яка здана в останній день місяця.

В касі підприємства можуть зберігатись не лише готівкові кошти, а й грошові документи (путівки до домів відпочинку, санаторії, поштові марки та ін). Для обліку таких засобів призначені субрахунки 331 «Грошові документи в національній валюті» та 332 «Грошові документи в іноземній валюті».

Надходження та видача грошових документів оформлюється прибутковими та видатковими касовими ордерами або накладними, що їх замінюють. Касир складає звіт про рух грошових документів. Їх надходження відображається за дебетом субрахунків 331, 332, а списання – за кредитом.

Наприклад, отримання путівок та їхнє оприбуткування на підприємстві оформлюється такими проводками:

Дт 331 «Грошові документи в національній валюті»

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Оплата вартості придбаних путівок:

Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Кт 311 «Поточний рахунок в національній валюті».

Надходження пільгових путівок, отриманих від органів соціального страхування, в обліку відображається проводками:

Дт 331 «Грошові документи в національній валюті»

Кт 652 «Розрахунки за соціальним страхуванням».

Як правило, при видачі путівки працівник сплачує до каси певну частину вартості путівки. В обліку це відображається записом:

- надана путівка працівнику:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 331 «Грошові документи в національній валюті»;

- внесена вартість путівки до каси:

Дт 301 «Каса в національній валюті»

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Частина вартості путівки, яка залишилась списується за рахунок коштів соціального страхування або за рахунок забезпечень витрат та платежів. При цьому в обліку робляться такі проводки:

Дт 652 «Розрахунки по соціальному страхуванню»

Кт 331 «Грошові документи в національній валюті».

Або Дт 474 «Забезпечення інших витрат та платежів»

Кт 331 «Грошові документи в національній валюті».

У встановлені керівником підприємства строки, але не рідше одного разу на квартал, на кожному підприємстві проводиться раптова ревізія каси із покупюрним перерахунком усіх коштів та перевіркою інших цінностей, що знаходяться в касі. Залишок готівки у касі звіряється з даними обліку за Касовою книгою. Для проведення ревізії каси наказом керівника підприємства призначається комісія, яка складає акт.

При визначенні нестачі або надлишку цінностей в касі в акті вказується їхня сума та обставини виникнення. Встановлені надлишки грошових коштів в касі оприбутковуються та відображаються в складі інших доходів підприємства від операційної діяльності:

Дт 30 «Каса»

Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Виявлені нестачі грошових коштів в касі підприємства відносять на матеріально-відповідальних осіб та відображають відповідними проводками:

1. Факт нестачі коштів та грошових документів в касі:

- на суму нестачі в касі підприємства:

Дт 947 «Нестачі та втрати від псування цінностей»

Кт 30 «Каса»;

- на нестачу грошових документів:

Дт 947 «Нестачі та втрати від псування цінностей»

Кт 33 «Інші засоби»

2. Сума нестачі, що підлягає відшкодуванню матеріально-відповідальною особою:

Дт 375 «Розрахунки по відшкодуванню спричиненої шкоди»

Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Суми погашеної нестачі в момент її списання з матеріально-відповідальної особи відображають у складі доходу підприємства від операційної діяльності.

3. Облік операцій за поточним рахунком в національній валюті

Усі юридичні особи, незалежно від форм власності, а також фізичні особи – громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства, що є суб'єктами підприємницької діяльності, - здійснюють між собою розрахунки за товари, роботи, послуги та цінні папери.

Для збереження коштів та здійснення усіх видів розрахункових, кредитних та касових операцій юридичним та фізичним особам банки відкривають рахунки.

Порядок відкриття та закриття банківських рахунків, а також використання коштів по них регулюється Інструкцією «Про порядок відкриття, використання та закриття рахунків в національній та іноземній валютах», затв. пост. Правління НБУ від 12.11.2003 р. № 492.

Для відкриття поточного рахунка в банку необхідні такі документи:

- 1) заява про відкриття поточного рахунка;
- 2) копія свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи в органі виконавчої влади;
- 3) копія відповідним чином зареєстрованого документа (статут, засновницький договір);
- 4) копія довідки про внесення юридичної особи до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України;

5) копія документа, який підтверджує взяття на облік юридичної особи в органі державної податкової служби (ф. № 4-ОПП);

6) картка із зразками підписів та відтиску печатки встановленого зразка;

7) копія документа, що підтверджує реєстрацію в Пенсійному фонді України;

8) копія страхового свідоцтва про реєстрацію у Фонді соціального страхування від нещасних випадків.

Картку із зразками підписів та відтиском печатки надають усі суб'єкти підприємницької діяльності.

Право першого підпису надається керівнику підприємства, якому відкривають рахунок, а також посадовим особам, уповноваженим керівником. Право другого підпису – головному бухгалтеру та уповноваженим ним особам.

Якщо посада головного бухгалтера не передбачена у випадку, коли ця посада не заміщена, власник рахунка робить про це відмітку в картці із зразками підписів та відтиском печатки.

За рахунками юридичних осіб, у штаті яких відсутні особи, що мають право другого підпису, надають в банки нотаріально завірену картку із зразками підписів лише власнику рахунка.

При відкритті поточного рахунка в банку відкривається особистий рахунок підприємства із присвоєнням номера.

Особисті рахунки ведуться банком у двох екземплярах:

1 – й для банку;

2 – й для підприємства – виписка банку.

Виписка банку за поточним рахунком із додаванням відповідних первинних документів щоденно (або в інші строки) видається уповноваженому представнику підприємства, який має право підпису грошових документів. Виправлення у виписці банку підтверджуються підписом головного бухгалтера та відтиском круглої печатки. Виправлення в первинних документах неприпустимі. Періодично та на 1 січня письмово підтверджується залишок коштів на рахунку згідно з даними банку.

Виписка банку є реєстром аналітичного обліку та підставою для бухгалтерських записів. Отриману з банку виписку в бухгалтерії перевіряють та обробляють (додають первинні документи, вказують коди рахунків, кореспондуючих із рахунком 31 «Рахунки в банках»).

Виписка – основний документ, згідно з яким складаються проводки за рахунком 31. Надання банку первинних документів та прийняття їх банком не є підставою для обліку операцій до тих пір, поки вони не будуть відображені у виписці.

У виписці банку вказують:

- 1) номер поточного рахунка підприємства;
- 2) дату попередньої виписки та дату руху засобів;
- 3) залишок коштів до руху;
- 4) суми операцій;
- 5) номер документа;
- 6) розрахункові рахунки – кореспонденти (на які або з яких почався рух після виконаних за день розрахунків).

Бухгалтер, отримавши виписку, здійснює *контрування* - тобто перевірку та обробку виписки.

Такий процес передбачає:

- 1) нумерацію виписки;
- 2) підбір документів, що підтверджують факт зарахування або списання коштів;
- 3) звіряння достовірності записів у виписці банку та документів, що до неї додаються;
- 4) перевірку правильності визначення залишку грошових коштів після проведених операцій;
- 5) проставляння кореспонденцій рахунків у виписці проти кожної суми та первинному документі;
- 6) у випадку необхідності проставляння кодів аналітичних статей обліку.

Синтетичний облік операцій за поточним рахунком ведеться на рахунку 31 «Рахунки в банках». Це рахунок господарських засобів, рахунок грошових коштів. За дебетом рахунка відображають прибуткування (збільшення) грошових коштів, за кредитом – їхнє списання. Сальдо рахунка завжди дебетове і показує залишок грошових коштів на визначену дату. Аналітичний облік за рахунком не ведеться. В балансі сальдо рахунка відображається у II розділі активу (табл. 14.6).

Рахунок 31 «Рахунки в банках» має субрахунки:

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

Таблиця 14.6

Основні бухгалтерські проводки за рахунком 31 «Рахунки в банках»
(субрахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті»)

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
1 Зарахування сум, що надійшли від покупців або замовників в оплату рахунків-фактур за відвантажені товари, продукцію, послуги в національній валюті	311	361
2 Надходження суми готівкових коштів з каси	311	301
3 Зарахування готівкових коштів, що здані до банку через інкасатора	311	333
4 Зарахування залишку сум за невикористаними чековими книжками	311	313
5 Повернення невикористаної суми акредитива	311	313
6 Кошти, що надійшли за погашені сертифікати	311	331
7 Кошти, що надійшли за погашені облігації	311	352
8 Зараховані суми за отриманими векселями	311	341
9 Зарахування сума, повернутих фінансовими органами	311	641
10 Зарахування сум, що надійшли за претензіями	311	374
11 Зарахування сум, що надійшли від інших дебіторів	311	377
12 Помилково зарахована банком сума	311	374
13 Кошти, що надійшли від засновників підприємства по внесках до статутного капіталу	311	46
14 Суми, що надійшли від перепродажу власних викуплених акцій	311	451
15 Суми, що надійшли від продажу акцій власної емісії:		
- за номінальною вартістю	311	46
- на суму емісійного доходу	311	46
16 Зарахування отриманих штрафів, пені, недоутримок	311	715

Продовження табл. 14.6

1	2	3
17 Зарахування дивідендів від фінансових внесків при участі в різних товариствах	311	731
18 Надходження сум в погашення дебіторської заборгованості, списаної в минулі роки у збитки	311	716
19 Зарахування сум отриманого короткострокового кредиту	311	601
20 Зарахування сум отриманого довгострокового кредиту	311	501
21 Зарахування сум, що надійшли від продажу облігацій	311	521
22 Зарахування на поточний рахунок отриманого кредиту для працівників підприємства	311	501
23 Отримання до каси грошових коштів по чеку	301	311
24 Оплата заборгованості постачальникам	631	311
25 Перерахування податків до бюджету	641	311
26 Сплата штрафів, пені, недоутримок	948	311
27 Зняття банком відсотків за кредит:		
- за поточним та пролонгованим без змін умов договору	951	311
- за простроченим кредитом	951	311
28 Погашення короткострокової позички банку	601	311
29 Перерахування в погашення заборгованості:		
- органам соціального страхування	652	311
- Пенсійному фонду	651	311
- по індивідуальному страхуванню	654	311
- по перерахуванню податку з доходів фізичних осіб	641	311
- до державного фонду соціального страхування на випадок безробіття	653	311
- інші обов'язкові збори	642	311
30 Оплата векселів	621	311
31 Списання банком сум:		
- при виставленні акредитивів	313	311
- при видачі чекових книжок	313	311

Продовження табл. 14.6

1	2	3
32 Перерахування організаціям та особам різного роду кредиторської заборгованості	685	311
33 Придбання зберігаючих сертифікатів банку	331	311
34 Викуп акціонерним товариством власних акцій у акціонерів	451	311
35 Фінансові вкладення в акції, облигації, різні вкладення	141 142 143	311
36 Перерахування сум по претензіях	374	311
37 Внески коштів підприємств на депозитні рахунки в банках	313	311
38 Аванси, переведені в підзвіт працівникам підприємства, що знаходяться у відрядженні в інших містах	372	311
39 Сплата витрат, пов'язаних із заходами для попередження або ліквідації наслідків стихійних лих	991 992	311
40 Суми, перераховані на утримування вищих організацій	949	311
41 Суми, списані в погашення заборгованості:		
- по короткострокових позиках	601	311
- по довгострокових позиках	501	311
42 Перерахування банку суми, отриманої від робітників підприємства, в погашення позики на індивідуальне житлове будівництво та на інші цілі	501	311
43 Перерахування авансів постачальникам та підрядникам на замовлення із тривалим строком виконання	371	311
44 Погашення заборгованості по облигаціях	521	311
45 Придбання бланків векселів	92	311
46 Суми, списані банком за касове обслуговування	92	311
47 Передоплата за товарно-матеріальні цінності:		
- в частині вартості ТМЦ без ПДВ	631	311
- на суму податкового кредиту по ПДВ	631	311

4. Облік операцій за поточним рахунком в іноземній валюті

З метою здійснення розрахунків за операціями в безготівковій та готівковій іноземній валютах, згідно з діючим законодавством України, підприємства відкривають поточні рахунки в іноземній валюті.

Порядок відкриття рахунків регулюється інструкцією № 492.

Для відкриття рахунка в іноземній валюті надаються ті самі документи, що й для відкриття рахунка в національній валюті. Якщо поточний рахунок в іноземній валюті відкривається в тому ж банку, де відкритий рахунок в національній валюті, надавати пакет документів необов'язково.

Операція в іноземній валюті – господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або така, що потребує розрахунку в іноземній валюті.

З метою обліку операцій за рахунками в іноземній валюті використовуються такі субрахунки:

312 «Поточний рахунок в іноземній валюті»;

314 «Інші рахунки в іноземній валюті».

Рахунки в іноземній валюті за субрахунками не розділені, але підприємства мають право вести облік операцій за цими рахунками окремо.

Усі операції за поточним рахунком в іноземній валюті реєструються на підставі банківських виписок на доданих до них виправдовувальних документах. У виписці обов'язково вказуються валютні суми (вхідні сальдо на початок дня, суми за операціями, вихідне сальдо на кінець дня).

Суми авансів, сплачених для придбання немонетарних активів, при включенні в собівартість цих активів перераховують в національну валюту за курсом НБУ на дату сплати авансу.

Суми авансів, отриманих від інших осіб в рахунок постачання продукції, робіт, послуг, перераховуються в національну валюту за курсом НБУ на дату отримання авансу.

На кожену дату балансу:

- монетарні статті (статті грошових коштів) відображаються за курсом НБУ на дату балансу;

- немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю, відображають за курсом на дату здійснення операцій;

- немонетарні статті, які відображені за справедливою вартістю, відображають за валютним курсом на дату визначення справедливої вартості.

Для обліку операцій в іноземній валюті призначені рахунки:

711 «Доход від реалізації іноземної валюти» - відображаються доходи від реалізації іноземної валюти;

714 «Доход від операційної курсової різниці» - відображають доходи від курсових різниць за активами та зобов'язаннями, пов'язаними з операційною діяльністю;

744 «Доход від неопераційної курсової різниці» - відображаються позитивні курсові різниці за активами та зобов'язаннями від фінансової та інвестиційної діяльності;

942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти» - відображається собівартість іноземної валюти на дату її реалізації;

945 «Втрати від операційної курсової різниці» - ведеться облік втрат за активами та зобов'язаннями операційної діяльності при зміні курсу валют;

974 «Втрати від неопераційної курсової різниці» - ведеться облік втрат за активами та зобов'язаннями від фінансової та інвестиційної діяльності при зміні курсу валюти.

При перерахунку грошових коштів за поточним рахунком в іноземній валюті:

- позитивна операційна курсова різниця відображається в обліку проводкою: Дт 312 – Кт 714;

- від'ємна операційна курсова різниця: Дт 945 – Кт 312.

5. Облік дебіторської заборгованості

Основною формою розрахунків між суб'єктами діяльності є безготівкові розрахунки, які поділяються так:

- розрахунки за товарними операціями;

- розрахунки за фінансовими зобов'язаннями.

Усі розрахунки, незалежно від форми розрахунків з моменту їхнього виникнення, поділяються так:

- дебіторська заборгованість;
- кредиторська заборгованість.

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на визначену дату.

Дебіторами називаються юридичні та фізичні особи, які в результаті минулих подій заборгували підприємству визначену суму грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість класифікується за строками погашення та поділяється так:

- довгострокова, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати балансу;

- поточна – заборгованість, яка виникає в ході операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться на рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» за субрахунками:

181 «Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду»;

182 «Довгострокові векселі отримані»;

183 «Інша дебіторська заборгованість»;

184 «Інші необоротні активи».

Це рахунок господарських засобів, рахунок розрахунків. За дебетом рахунка відображається збільшення дебіторської заборгованості та отримання інших необоротних активів, за кредитом – погашення (списання) дебіторської заборгованості та вибуття інших необоротних активів. Сальдо рахунка завжди дебетове, показує суму непогашеної дебіторської заборгованості. Аналітичний облік ведеться по кожному дебітору, видах заборгованості, строках її виникнення та погашення, за видами інших необоротних активів. У балансі сальдо рахунка відображається в I розділі активу (рядок 050).

З метою складання ф. №1 «баланс» поточна дебіторська заборгованість розташована за такими статтями:

- дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (ряд. 160-162);

- дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (ряд. 170);

- дебіторська заборгованість за виданими авансами (ряд. 180);
- дебіторська заборгованість за нарахованими доходами (ряд. 190);
- дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками (ряд. 200);
- інша поточна дебіторська заборгованість (ряд. 210).

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги враховується на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Це рахунок господарських засобів, рахунок розрахунків. За дебетом відображається продажна вартість реалізованої продукції, робіт, послуг, яка включає ПДВ, акцизний збір та інші податки та збори, які належить перерахувати до бюджету та позабюджетних фондів та включені до собівартості реалізації; за кредитом – суми платежів. Сальдо рахунка завжди дебетове - відображає заборгованість покупців та замовників за отриману продукцію. Аналітичний облік ведеться за кожним покупцем та замовником за кожним пред'явленим до сплати рахунком. В балансі сальдо рахунка відображається у II розділі активу.

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом ведеться на рахунку 64 «Розрахунки за податками та платежами».

Це рахунок розрахунків, за дебетом якого відображаються суми, що підлягають відшкодуванню з бюджету, сплата податків та списання; за кредитом – відображаються нараховані платежі до бюджету. Сальдо рахунка може бути як дебетовим, так і кредитовим. Аналітичний облік ведеться за видами податків та платежів. У балансі сальдо відображається у II розділі активу або в IV розділі пасиву.

Для обліку розрахунків за виданими авансами, із підзвітними особами, нарахованими доходами, по претензіях, відшкодуванню спричиненого збитку та з іншими дебіторами використовується рахунок 37 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Це рахунок господарських засобів, рахунок розрахунків. За дебетом якого відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення або списання. Сальдо рахунка завжди дебетове – відображає суму непогашеної дебіторської заборгованості. Аналітичний облік ведеться по

кожному дебітору, за видами заборгованості, строками її виникнення та погашення. У балансі сальдо рахунка відображається у II розділі активу балансу.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Документальне оформлення руху готівкових коштів та коштів на поточному рахунку.
2. Облік готівкових коштів та касові документи.
3. Облік дебіторської заборгованості.
4. Облік операцій на поточному рахунку в іноземній валюті.
5. Облік операцій на поточному рахунку в національній валюті.
6. Облік касових операцій та грошових документів.
7. Грошові кошти та завдання їх обліку.
8. Облік дебіторської заборгованості.

15. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Фінансові інвестиції – це активи, що утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів), зростання вартості капіталу та ін. вигод для інвестора [3, 7].

Фінансові інвестиції можуть бути:

- 1) часткові – акції та ін. кооперативні права (частка в статутному капіталі товариства);
- 2) боргові – цінні папери (облігації, ощадні сертифікати, відсоткові дисконтовані векселі, придбані на вторинному ринку цінних паперів).

Залежно від очікуваного строку утримання фінансові інвестиції поділяються так:

- 1) довгострокові – фінансові інвестиції на період більше одного року, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент;
- 2) поточні – фінансові інвестиції строком, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент;
- 3) еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у визначену суму грошових коштів та характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Фінансові інвестиції відносяться до фінансових інвестицій, які дають право власності – це часткові інвестиції; фінансові інвестиції, які не дають права власності – це боргові інвестиції.

До часткових інвестицій відносяться такі:

- 1) інвестиції в асоційовані підприємства – підприємства, на які інвестор має суттєвий вплив та які не є дочірніми або сумісним підприємством інвестора (понад 20 %);
- 2) інвестиції в дочірні підприємства, які знаходяться під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства з метою отримання вигоди від його діяльності (50 %+1 акція);

- 3) інвестиції у сумісну діяльність – господарську діяльність із створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом сумісного контролю двох чи більше сторін згідно з письмовою згодою між ними;

4) інвестиції в підприємства, на які інвестор має незначний вплив;

5) інвестиції, які придбаються інвестором випадково для перепродажу.

Боргові інвестиції характеризуються такими ознаками:

1) мають боргову природу;

2) є борговими цінними паперами або договорами (контрактами) до об'єкта інвестування;

3) мають визначений строк обігу.

До них відносяться:

1) інвестиції, які утримуються підприємством для їхнього погашення;

2) інвестиції, придбані з метою перепродажу.

Формування собівартості фінансових інвестицій залежить від способу їхнього придбання. Вони можуть бути придбані:

1) за грошові кошти;

2) в обмін на цінні папери власної емісії;

3) в обмін на інші активи.

Для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій в цінні папери інших підприємств, облігації місцевих та державних позик, статутний капітал інших підприємств призначений ***рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»***.

Це рахунок господарських засобів, за дебетом якого відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом – їхнє вибуття (списання) або зменшення вартості, а також отримання дивідендів від об'єкту інвестування. Сальдо рахунка завжди дебетове і показує вартість довгострокових інвестицій. Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових фінансових інвестицій та об'єктами інвестування. В балансі сальдо рахунка відображається в I розділі активу.

Облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, в т.ч. депозитних сертифікатів ведеться на ***рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції»***.

Це рахунок господарських засобів. За дебетом рахунка відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом –

зменшення їхньої вартості та вибуття. Сальдо рахунка завжди дебетове – показує вартість поточних фінансових вкладень. Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій. В балансі сальдо відображається у II розділі активу (табл. 15.1).

Таблиця 15.1

Основні бухгалтерські проводки з обліку фінансових вкладень

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1 Відображені частки, вкладені у статутний капітал підприємства	14	68
2 Придбані облігації на період більше одного року	14	31
3 Підприємством на вторинному ринку придбані за грошові кошти акції ВАТ для перепродажу	35	63
4 Продаж акцій:		
- передача акцій покупцю	36	741
- списання собівартості інвестицій	971	35
- сформований фінансовий результат	741	793
	793	971
- отримані грошові кошти від продажу акцій	311	36

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Поняття та види фінансових інвестицій.
2. Характеристика рахунків для обліку довгострокових та поточних фінансових інвестицій.
3. Відмінність та відображення в обліку поточних та довгострокових фінансових інвестицій.

16. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Капітал – це економічна категорія, яка являє собою накопичені матеріальні блага, що вимірюються вартістю, які мають власника та є базовою основою для початку будь-якого циклу – виробництва, товари, послуги, робота.

Капітал виконує декілька функцій:

1) довгострокового фінансування – оскільки підприємство володіє капіталом безстроково;

2) фінансових ризиків – оскільки капітал використовує сам власник.

Основні напрямки застосування капіталу – це виробнича, інвестиційна або фінансова діяльність; розподіл доходів та активів між власниками у випадку ліквідності підприємства.

Капітал може бути:

1) власний;

2) залучений (позиковий).

Власний капітал – це джерело власних засобів фінансування підприємства.

Залучений капітал – можливість розширення бізнесу, спосіб додаткового збільшення прибутку.

При організації обліку капіталу необхідно досягти таких цілей:

1) своєчасно та достовірно оцінити капітал на момент створення підприємства; показати рух та склад капіталу в ході виробничої діяльності;

2) створити базову інформацію для визначення ефективності роботи підприємства як у звітному, так й майбутньому періоді.

Власний капітал підприємства включає в себе:

1) статутний капітал;

2) пайовий капітал;

3) резервний капітал;

4) неоплачений капітал;

5) вилучений капітал [3].

Статутний капітал – зафіксований у статутних документах підприємства та залежить від форми власності (державна, приватна, колективна).

Розмір статутного капіталу вказаний у статутних документах, однак ці документи не є бухгалтерськими документами. Для відображення операцій в обліку бухгалтер складає бухгалтерську довідку, на підставі якої реєструють проводки по створенню статутного капіталу. В поточному обліку відкриваються картки аналітичного обліку, вид яких залежить від типу підприємства (табл. 16.1 – 16.5).

Таблиця 16.1

Картка обліку статутного капіталу на державному комерційному підприємстві

Вид активу	Дебет рахунків					Кт рахунка 40	Документ
	15	10	20	22...	311		
Основні засоби	10000					10000,0	Інвентарний опис № 1 від 03.03.20
Матеріали			2000			2000,0	Інвентарний опис № 2 від 03.03.20
Основні засоби		50000,0				50000,0	Доданий в 2010 р. інвентарний опис № 3 від 12.01.20
Бухгалтерська довідка на 01.02.20 р.							

Таблиця 16.2

Картка обліку статутного капіталу в ТОВ

Засновник	Вид внеску	Рахунок	Сума, грн	Документ
Іванов К. Д.	Автомобіль TOYOTA-AVENSIS	105	176880,0	Статут підприємства, акт приймання-передачі основних засобів
Петров І. І.	Грошові кошти	311	120000,0	Статут, виписка банку

Паралельно з картками та відомостями обліку ведуть книги та журнали реєстрації за кожним видом документів. Будь-які зміни в статутних документах повинні бути відображені в поточному обліку.

Таблиця 16.3

Відомість обліку акціонерів

П.І.Б.	Адреса	Тип акцій	Кількість акцій	Номінальна вартість акцій	Дата придбання акцій	Дата продажу акцій

Таблиця 16.4

Відомість обліку випущених та реалізованих акцій

Вид акцій	Серія	Номер	Номінальна вартість	Реалізація		Власник 1		Власник 2	
				дата	сума	дата	примітки	дата	примітки

Зведений облік статутного капіталу не залежить від форми власності підприємства та ведеться у відомості за рахунком 40 «Статутний капітал».

Таблиця 16.5

Відомість за рахунком 40 «Статутний капітал»

Дата	Документ	Сальдо на початок	Дебет рахунка 40				Кредит рахунка 40				Сальдо на кінець
			41	45	46	67	41	42	43	44	

Синтетичний облік статутного капіталу ведеться на рахунку 40 «Статутний капітал». Це рахунок джерел засобів, рахунок капіталу. За кредитом рахунка відображається створення або збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо цього рахунка повинно відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованого у засновницьких документах підприємства. Аналітичний облік ведеться за видами капіталу по кожному засновнику, учаснику, акціонеру. В балансі сальдо рахунка відображається в I розділі пасиву.

Пайовий капітал – це сукупність засобів фізичних та юридичних осіб, добровільно розміщених в товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності. Пайовий капітал включає суми пайових внесків членів споживчих

товариств, колективних, сільгосп підприємств, житлово-будівельних кооперативів, кредитних союзів та інших підприємств, передбачених засновницькими документами.

Пайовий капітал обліковується на рахунку 41 «Пайовий капітал». Характеристика рахунка та організація обліку на рахунку аналогічна рахунку 40 «Статутний капітал».

Додатковий капітал обліковується на рахунку 42 «Додатковий капітал». Рахунок призначений для узагальнення інформації про суму, на яку вартість реалізації викуплених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки необоротних активів та фінансових інструментів та вартості необоротних активів, безоплатно отриманих підприємством.

Для узагальнення інформації про стан та рух **резервного капіталу** підприємства, створеного згідно з діючим законодавством та засновницькими документами за рахунок нерозподіленого прибутку, призначений рахунок 43 «Резервний капітал». Це рахунок джерел засобів, рахунок капіталу. За дебетом рахунка відображають використання резервного капіталу, за кредитом – створення резервів. Аналітичний облік ведеться за видами резервів та напрямками використання. В балансі сальдо рахунка відображається у I розділі пасиву.

На рахунку 45 «Вилучений капітал» ведеться **облік вилученого капіталу**, у випадку викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їхнього перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу). Це рахунок джерел засобів, рахунок капіталу. За дебетом відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій (часток). Аналітичний облік ведеться за видами акцій (вкладів, паїв). У балансі сальдо відображається в I розділі пасиву.

Неоплачений капітал обліковується на рахунку 46 «Неоплачений капітал». За дебетом відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства. Аналітичний облік ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для АТ) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

Організація обліку за рахунками капіталу полягає в реєстрації первинних документів, веденні поточного та зведеного обліку.

Первинні документи представлені відомостями дооцінки (уцінки), таблицями розрахунку резервного капіталу, підсумковими документами у вигляді бухгалтерських довідок.

Поточний облік – картки аналітичного обліку за видами капіталу.

Зведений облік – відомості за відповідними рахунками.

Уся зібрана інформація щодо руху власного капіталу відображається в I розділі пасиву балансу.

До джерел власних засобів підприємства відноситься нерозподілений прибуток (непокритий збиток), який являє собою фінансовий результат діяльності підприємства, сформований з моменту його створення.

Нерозподілений прибуток залишається на підприємстві після виплати доходів власникам. Сума нерозподіленого прибутку, відображена в балансі, визначається після створення резервного капіталу (рис. 16.1).

Нерозподілений прибуток минулих років	=	Чистий прибуток поточного року	-	Дивіденди за поточний рік	-	Відрахування на поповнення резервного капіталу
---------------------------------------	---	--------------------------------	---	---------------------------	---	--

Рис. 16.1. Формування фінансового результату на кінець поточного року

Облік нерозподіленого прибутку ведеться на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

На рахунку відображається нерозподілений прибуток або непокритий збиток поточного та минулих років, а також використання в поточному році прибутку. За кредитом рахунка відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку. Аналітичний облік ведеться за кожним видом прибутку або збитку (табл. 16.6).

Організація обліку нерозподіленого прибутку складається з таких етапів:

- 1) визначення прибутку (збитку) звітного періоду;
- 2) розподіл (використання) прибутку;
- 3) інші операції з використання прибутку.

Таблиця 16.6

Основні бухгалтерські проводки з обліку власного капіталу

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Облік статутного капіталу		
1 Створено статутний капітал, відображений у засновницьких документах: - збільшення статутного капіталу - збільшення неоплаченого капіталу	46	40
2 Відображено реінвестування прибутку: - збільшення статутного капіталу - використання прибутку	44	40
3 Зменшення статутного капіталу за рахунок зменшення номінальної вартості акцій: - зменшення статутного капіталу - збільшення неоплаченого капіталу	40	46
4 Виплата акціонерам компенсації від зменшення номінальної вартості акцій: - зменшення неоплаченого капіталу - зменшення грошових коштів	46	40
Облік пайового капіталу		
1 Створення пайового капіталу: - основними засобами - МШП, запасами - НМА - довгостроковими інвестиціями - грошовими засобами	10 11,22,20 12 14 30,31	41 41 41 41 41
2 Зменшення пайового капіталу: - розрахунки з учасниками - приєднанням до статутного капіталу	41 41	67 40
Облік додаткового капіталу		
1 Сформований додатковий капітал на суму грошових коштів, внесених засновниками понад величину статутного капіталу	311	422
2 Відображені результати дооцінки основних засобів	10	42
3 Оприбуткування безоплатно отриманих основних засобів	15	42
4 Відображення доходу в сумі щомісячної амортизації за безоплатно отриманими основними засобами	42	745

Продовження табл. 16.6

1	2	3
Облік резервного капіталу		
1 Здійснені відрахування в резервний капітал за рахунок прибутку	44	43
2 Покриті збитки за рахунок резервного капіталу	43	44
3 Створений резервний капітал за рахунок додаткового капіталу	42	43
Облік неоплаченого капіталу		
1 Погашена заборгованість засновників по внесках до статутного капіталу:		
- основними засобами	10	46
- НМА	12	46
- запасами	20	46
- грошовими коштами	30	46
- МШП	22	46
Облік вилученого капіталу		
1 Викуплені власні акції у акціонерів	45	30,31
2 Зареєстровані зміни статутного капіталу у зв'язку із анулюванням акцій	40	45
3 Визначення суми перевищення балансової вартості вилучених акцій над номінальною	42	45
4 Визначення суми перевищення номінальної вартості вилучених акцій над балансовою	45	42
Облік нерозподіленого прибутку (неоплачений збиток)		
1 Списання фінансового результату поточного року:		
- прибуток	79	441
- збиток	442	79
2 Списані непокриті збитки за рахунок резервного капіталу	43	44
3 Нараховані дивіденди звітного періоду	44	671
4 Створено резервний капітал	44	43
5 Нараховано премію на випущені облігації	44	52

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Поняття та функції капіталу підприємства.
2. Структура власного капіталу підприємства.
3. Поняття та порядок формування статутного капіталу підприємства.
4. Особливості обліку неоплаченого капіталу.

17. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій та погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зміни ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди [3].

Погашення зобов'язань може здійснюватись різними способами:

- виплатою грошовими коштами;
- передачею інших активів;
- наданням послуг;
- заміною одного зобов'язання іншим;
- переведенням зобов'язання до капіталу.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються так:

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

Залежно від строків погашення зобов'язання поділяються так:

- 1) поточні (короткострокові);
- 2) довгострокові.

Зобов'язання є поточними, якщо виконується одна з умов:

1) зобов'язання будуть погашені протягом операційного циклу підприємства;

2) зобов'язання повинні бути погашені протягом 12 місяців з дати балансу.

Усі інші зобов'язання є довгостроковими.

Поточні та довгострокові зобов'язання є реальними зобов'язаннями, тобто виникають на підставі договору, контракту, наданого рахунка. Сума заборгованості за ними є конкретною, вона відома та прямо вказується у відповідних документах або розраховується на підставі встановлених правил (ставок, норм, тарифів).

Забезпечення та непередбачувані зобов'язання є потенційними зобов'язаннями.

Непередбачувані зобов'язання не визнаються як зобов'язання в балансі, оскільки вони є можливими зобов'язаннями, які б могли сприяти вибуттю ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічну вигоду.

До них відносяться матеріали на відповідальному збереженні, бланки суворої звітності, товар, який замовлений, але ще не отриманий.

Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке належить погасити протягом 12 місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання.

До довгострокових зобов'язань відносяться:

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

До довгострокових кредитів банків відносяться зобов'язання, які не належить погасити протягом 12 місяців з дати балансу. Для отримання кредиту банку складають кредитний договір, в якому оговорюють взаємні зобов'язання та економічну відповідальність сторін. Кредит є цільовим, строковим, таким, що повертають, та платним.

Довгострокові кредити видаються банками на придбання основних засобів, капітального будівництва та інших послуг.

Облік довгострокових кредитів банків ведеться на ***рахунку 50 «Довгострокові позики»***. Це рахунок джерел засобів, рахунок кредитів банків. За кредитом відображають суми отриманих довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених) позик, за дебетом – погашення заборгованості за довгостроковими позиками та переведення в поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями. Сальдо рахунка кредитове та показує суму непогашеного кредиту. Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (займу) окремо та строками погашення кредиту (позик). В балансі – третій розділ пасиву балансу.

При отриманні позики в банку робиться запис: Дт 31-Кт 50.

Відсотки за кредит відображають: Дт 951 – Кт 684.

При перерахуванні відсотків за кредит: Дт 684 – Кт 311.

Повернення кредиту: Дт50 – Кт311.

Довгострокові фінансові зобов'язання обліковуються на рахунках:

51 «Довгострокові векселі видані»,

52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» [10].

На рахунку 51 ведеться облік розрахунків із постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням. За кредитом відображають видачу векселя у забезпечення за отримані матеріальні цінності, за дебетом – погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем. Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем. В балансі – третій розділ пасиву.

Рахунок 52 призначений для обліку розрахунків із іншими особами за випущеними та оплаченими власними облігаціями строком погашення більше 12 місяців з дати балансу. За кредитом ведеться облік довгострокових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом – погашення заборгованості за розрахунками із власниками облігацій. Аналітичний облік ведеться за видами облігацій та строками погашення. В балансі – третій розділ пасиву балансу.

Відстрочені податкові зобов'язання являють собою суму податків на прибуток, що належить сплатити в майбутніх періодах в результаті різниці, що виникла між обліковою та податковою базами оцінки. Облік їх ведеться *на рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»*. Це рахунок джерел засобів, за кредитом відображається сума податку на прибуток, що належить до сплати в майбутніх періодах, за дебетом – зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань. Аналітичний облік ведеться за видами активів та зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та цілей оподаткування виникла різниця. В балансі – третій розділ пасиву балансу.

До інших довгострокових зобов'язань відносяться зобов'язання, що не ввійшли до попередніх статей. Облік їх ведеться на рахунках 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» та 55 «Інші довгострокові зобов'язання».

На рахунку 53 відображається стан розрахунків із орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди. За кредитом відображається нарахування заборгованості перед орендодавцем за отримані об'єкти довгострокової оренди, за дебетом – її погашення, переведення до довгострокових зобов'язань, списання. Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів. В балансі – третій розділ пасиву.

На рахунку 55 відображається відстрочена, згідно із законодавством, заборгованість по податках, зборах, обов'язкових платежах, фінансова допомога на основі повернення. За кредитом відображають збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом – їхнє погашення, переведення до короткострокових, списання. Аналітичний облік ведеться за кожним кредитором та видами залучених коштів. В балансі – третій розділ пасиву балансу.

До поточних відносяться зобов'язання, які можуть бути погашені протягом операційного циклу або протягом 12 місяців з дати балансу.

Поточні зобов'язання включають:

- короткострокові кредити банків;
- поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані;
- короткострокову заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточну заборгованість за розрахунками за отриманими авансами, за розрахунками бюджетом, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за внутрішніми розрахунками;
- інші поточні зобов'язання.

Обліковуються поточні зобов'язання на рахунках класу 6 (рахунки 60-68). На окремих субрахунках рахунків 63, 64, 65, 68 сальдо може бути не лише кредитове, а й дебетове. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунка визначається розгорнуто за дебетом та кредитом як сума відповідних сальдо на субрахунках.

Забезпечення – зобов'язання із невизначеною сумою погашення на дату балансу.

Забезпечення створюються для відшкодування таких операційних витрат:

- на оплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами та ін.

Обтяжливий контракт – контракт, витрати (яких неможна

уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Суми створених забезпечень визнаються витратами.

Облік забезпечень ведеться на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів». За кредитом рахунка відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їхнє використання. Аналітичний облік ведеться за видами забезпечень, напрямками формування та використання. В балансі – другий розділ пасиву.

При створенні забезпечень на оплату відпусток:

Дт 23,91,92,93,94 – Кт 471

Нарахування відпускних (за рахунок створеного забезпечення) відображається:

Дт 471 – Кт 661

Створення додаткового пенсійного забезпечення:

Дт 23,91,92,93,94- Кт472

Перерахування до Пенсійного фонду:

Дт 472 – Кт 311

Нарахування забезпечення гарантійних зобов'язань:

Дт 93 – Кт 473

Відображення витрат, пов'язаних із виконанням гарантійних зобов'язань:

Дт 473 – Кт 661, 201

При виконанні гарантійних зобов'язань при гарантійних узгодженнях (контракт, договір):

Дт473 – Кт 68

Оплата гарантійних послуг:

Дт68 – Кт311.

Непередбачувані зобов'язання відображаються на забалансовому субрахунку 042 «Непередбачувані зобов'язання» за обліковою оцінкою. За дебетом відображається сума непередбачуваних зобов'язань, яка може потребувати витрачання ресурсів (але повної впевненості відносно цього зобов'язання немає) в сумі очікуваних збитків, за кредитом – списання цих сум. Аналітичний облік ведеться за видами непередбачуваних зобов'язань.

На рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» узагальнюється інформація про отримані доходи у звітному періоді, які належить включити до доходів в майбутніх звітних періодах.

До доходів майбутніх періодів відносяться: доходи у вигляді отриманих авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи, підписка на періодичні видання, виручка від продажу білетів транспортних та інших установ, абонплата за користування засобами зв'язку.

За кредитом рахунка 69 відображаються суми отриманих доходів майбутніх періодів, за дебетом – їхнє списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду. Аналітичний облік ведеться за видами доходів, датами їх утворення та визнання доходами звітного періоду. В балансі – п'ятий розділ пасиву балансу.

Надійшла на поточний рахунок підприємства сума оренди за наступний квартал: Дт 311 – Кт 685; Дт 685 – Кт 69.

Щомісяця в наступному кварталі робиться запис:
Дт 69 – Кт 713.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Поняття та види зобов'язань підприємства.
2. Характеристика рахунків, призначених для відображення поточних зобов'язань.
3. Характеристика рахунків, призначених для відображення довгострокових зобов'язань.

18. ОБЛІК ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ

1. Організація обліку праці та заробітної плати.
2. Облік використання робочого часу.
3. Склад фонду оплати праці.
4. Синтетичний облік розрахунків з оплати праці.

1. Організація обліку праці та заробітної плати

Заборгованість по заробітній платі та пов'язані з нею зобов'язання перед органами страхування, бюджетом та за іншими розрахунками складають значну частину зобов'язань, тобто короткострокової кредиторської заборгованості підприємства.

Завданнями обліку праці та заробітної плати є такі:

- 1) у встановлені строки здійснювати розрахунки із персоналом підприємства з оплати праці;
- 2) своєчасно та правильно відносити на собівартість продукції (робіт, послуг) суми нарахованої заробітної плати та відрахувань органам державного соціального страхування та пенсійному фонду;
- 3) збирати та групувати показники щодо праці та заробітної плати для складання необхідної звітності.

Організація оплати праці визначається діючими *формами оплати праці*, до яких відносяться:

- 1) погодинна;
- 2) відрядна.

Завдання бухгалтера такі:

- 1) своєчасно затребувати усі документи для нарахування заробітної плати;
- 2) правильно виконати розрахунки;
- 3) включити нараховану суму до складу витрат підприємства;
- 4) своєчасно здійснити виплату заробітної плати.

Згідно з діючим законодавством підприємства мають повну самостійність у виборі форм оплати праці працівників. При цьому погодинна оплата передбачає оплату праці за встановленими окладами, відрядна – в залежності від розцінок та обсягу виконаних робіт.

У діловиробництві підприємства повинні бути нормативні документи, що регулюють порядок нарахування заробітної плати:

- штатний розпис;
- розцінки та норми;
- договори підряду (на виконання разових робіт);
- інші трудові договори (контракти, авторські та ін.);
- накази та розпорядження (на виплату премій, доплат, матеріальної допомоги);
- колективний договір.

Типові форми первинних документів з обліку праці та заробітної плати затверджені наказом Мінстату України № 144 від 22.05.96 р.

На кожному підприємстві ведеться облік особистого складу на підставі таких первинних документів:

- 1) наказ (розпорядження) про приймання на роботу (ф. П-1);
- 2) наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу (ф. П-5);
- 3) наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. П-6);
- 4) наказ (розпорядження) про припинення трудової угоди (ф. П-8).

Дані про працівника фіксуються у особистій картці ф. П-2, яка затверджена наказом Мінстату України № 180 від 11.08.93 р.

Кожному працівнику підприємства присвоюється табельний номер, за яким він обліковується в таблиці обліку робочого часу та в усіх документах по заробітній платі.

2. Облік використання робочого часу

Облік використання робочого часу ведеться у річних табельних картках ф. П-12 та ф. П-13. Якщо ф. П-13 використовується лише для обліку робочого часу, то ф. П-12 призначена й для розрахунку заробітної плати. В таблиць включають усіх постійних та тимчасових працівників, внесених у списковий склад підприємства. Табелі відкривають або по підприємству в цілому (невеликі підприємства), або по його структурних підрозділах та категоріях працівників.

Табель складається в одному екземплярі уповноваженою особою та передається у розрахунковий відділ бухгалтерії.

Облік використання робочого часу може здійснюватись двома способами:

1) за методом суцільної реєстрації;
2) за відхиленнями, за якими наприкінці місяця підраховують загальний календарний фонд робочого часу, час невиходів та інших втрат. Із загального календарного фонду вираховують усі втрати та отримують фактично відпрацьований час.

Тривалість робочого дня, дня відпочинку передбачаються графіком виходу на роботу.

Для нарахування заробітної плати необхідно не лише мати дані про чисельність працівників, відпрацьований час, а й про виконані роботи. Точність обліку обсягу виконаних робіт перш за все важлива для працівників, що знаходяться на відрядній оплаті праці.

Для розрахунків з працівниками та службовцями по заробітній платі використовуються такі типові форми первинних документів:

- П-15 – Список осіб, що відпрацювали понаднормовий час;
- П-16 – Листок обліку простоїв;
- П-49 – Розрахунково-платіжна відомість;
- П-50(П-51) – Розрахункова відомість;
- П-52 – Розрахунок заробітної плати;
- П-53 – Платіжна відомість;
- П-54 (П-54а) – Особистий рахунок;
- П-55 – Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати;
- П-56 – Накопичувальна картка обліку заробітної плати.

3. Склад фонду оплати праці

Згідно зі ст. 2 Закону «Про оплату праці» (від 24.03.95 р. № 108/95-ВР) та інструкцією зі статистики заробітної плати, затв. Держкомстатом України від 13.01.2004 р. № 5, витрати на оплату праці складаються з такого:

- 1) фонду основної заробітної плати;
- 2) фонду додаткової заробітної плати;
- 3) інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу згідно із встановленими нормами праці (нормами часу, виробітку, обслуговування, посадовими обов'язками). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів), відрядних розцінок для працівників та посадових окладів для службовців. Перелік виплат, що відносяться до основної заробітної плати, наведений в п.п. 2.1 – 2.3 інструкції № 5.

Додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад встановлену норму, за трудові успіхи та винахідництво та за особливі умови праці. Включає в себе доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені діючим законодавством, премії, пов'язані із виконанням виробничих завдань та функцій. Виплати, що входять до фонду додаткової заробітної плати, наведені в п.п. 2.4 – 2.30 інструкції № 5.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні та ін. грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами діючого законодавства та здійснюються понад встановлені вказаними актами норми. Перелік виплат, що відносяться до заохочувальних та компенсаційних виплат, наведений в п.п. 2.3 та п.2 інструкції № 5.

Структуру фонду оплати праці наведено на рис. 18.1.

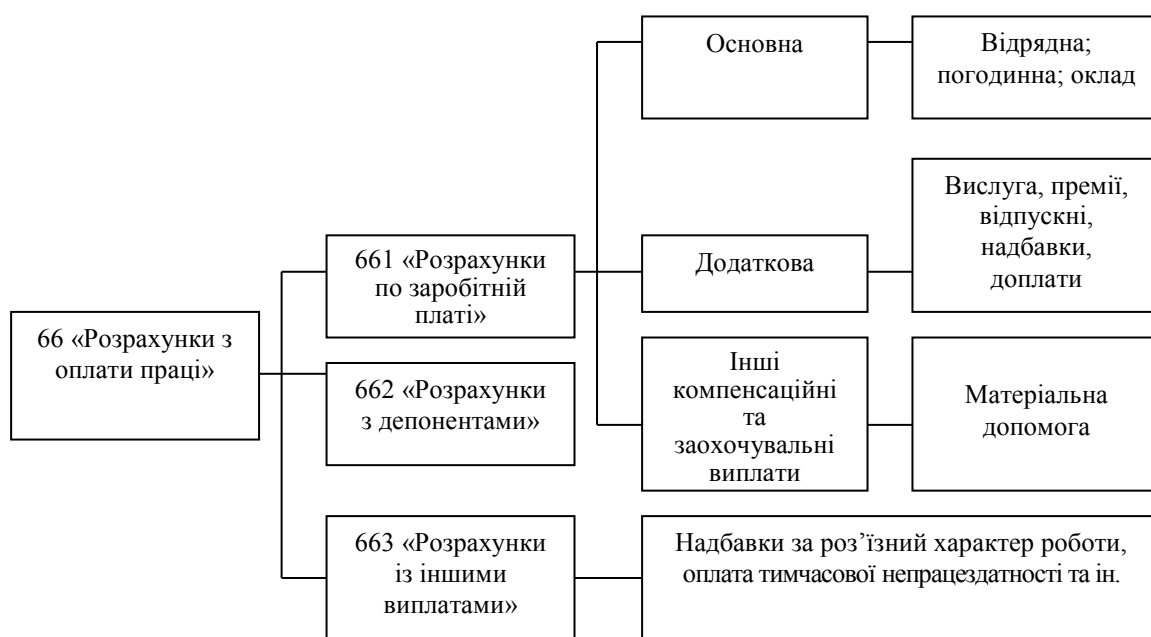


Рис. 18.1. Структура фонду оплати праці

Аналітичний облік розрахунків з працівниками та службовцями з оплати праці ведеться по кожному працівнику окремо.

Загальна схема аналітичного обліку праці та її оплати наведена на рис. 18.2.

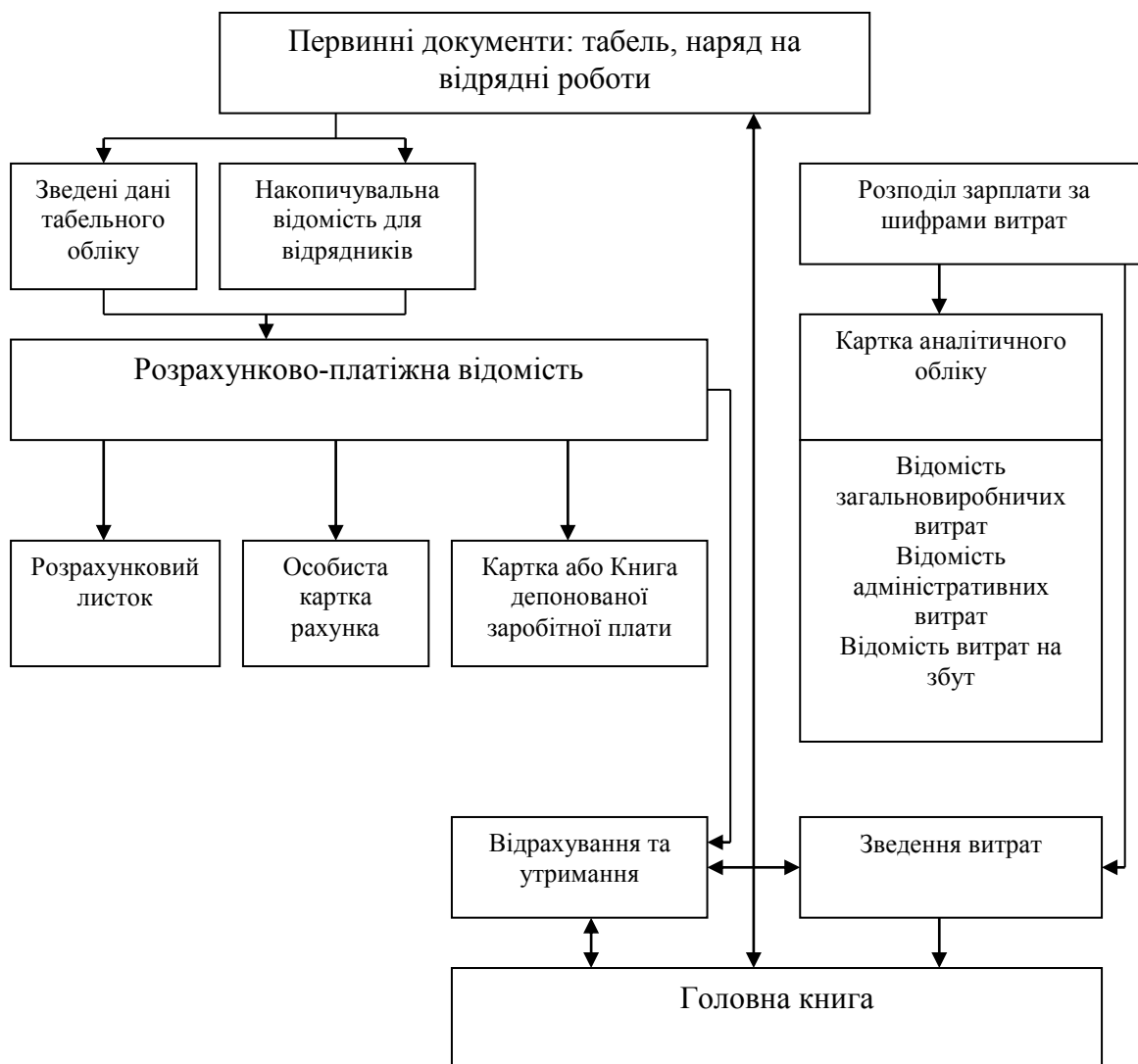


Рис. 18.2. Аналітичний облік праці та її оплати

4. Синтетичний облік розрахунків з оплати праці

З процесом нарахування та виплати заробітної плати пов'язана необхідність нарахування відповідних сум, які підприємство розраховує, виходячи з суми витрат на оплату, та самостійно перераховує до соціальних фондів (так звані

нарахування на заробітну плату), а також відрахувань, які утримуються підприємствами з заробітної плати кожного працівника та перераховуються до бюджету та соціальних фондів (так звані утримання із заробітної плати).

Наразі законодавством передбачено нарахування на фонд оплати праці працівників (сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, в т.ч. в натуральній формі, які визначаються згідно з законом про оплату праці) єдиного соціального внеску (ЄСВ). Ставка ЄСВ складає 22 %.

Законодавчо встановленим обов'язковим утриманнями із заробітної плати є податок з доходів фізичних осіб, який дорівнює 17 % доходу у вигляді заробітної плати, зменшеного на суму податкової соціальної пільги (50 % від мінімальної заробітної плати, встановленої на 01.01 поточного року).

За своєчасність та повноту вказаних нарахувань та утримань відповідальність несе керівник підприємства та головний бухгалтер.

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівників» в розрізі трьох субрахунків:

661 «Розрахунки з оплати праці»;

662 «Розрахунки за депонентами»;

663 «Розрахунки з іншими виплатами» (табл. 18.1).

Це рахунок джерел засобів, рахунок розрахунків. За кредитом відображають нарахування заробітної плати, за дебетом – виплати та утримання. Аналітичний облік ведеться по кожному працівнику, видами виплат та утримань. Сальдо рахунка кредитове – показує суму нарахованої, але не виплаченої заробітної плати. В балансі сальдо відображається в IV розділі пасиву.

Синтетичний облік операцій за рахунком 66
«Розрахунки за виплатами працівникам»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1 Нарахована заробітна плата:		
- основним виробничим працівникам	23	661
- іншому виробничому персоналу	91	661
- адміністративно-господарському персоналу	92	661
- працівникам відділу збуту	93	661
- за роботи, пов'язані із придбанням та створенням основних засобів	15	661
- за роботи, пов'язані із дослідженням та винахідництвом	941	661
- працівника житлово-комунального господарства	949	661
2 Нараховані лікарняні:		
а) за перші п'ять днів хвороби	23, 91-94	661
б) за останні дні хвороби	65	661
3 Нараховано премію	949	661
4 Нараховані відпускні за рахунок створеного раніше резерву	471	661
5 Утримання із заробітної плати:		
- ПДФО	661	641
- за письмовим дорученням добровільного страхування	661	654
- утримання за виконавчими листами судових органів	661	685
- суми, утримані в погашення кредитів	661	377
- відшкодування матеріальних збитків	661	375
- відшкодування невикористаних підзвітних сум	661	372
- суми, утримані із заробітної плати за допущений брак	661	24
6 Депонована сума не отриманої своєчасно заробітної плати	661	662
7 Виплачена заробітна плата з каси підприємства	661	301
8 Виплачена депонована заробітна плата	662	301
9 Перераховано заробітну плату, що підлягає зарахуванню на картки працівників (при виплаті заробітної плати через національну систему масових електронних платежів - НСМЕП)	661	311
10 Сплачено банку комісійні за обслуговування картрахунків	685	311
Облік нарахувань на фонд оплати праці		
1 Здійснені нарахування єдиного соціального внеску на заробітну плату працівників	23, 91-94	657
2 Здійснені перерахування у відповідні фонди	65	311

Облік розрахунків по страхуванню ведеться на рахунку 65 «Розрахунки по страхуванню». Облік розрахунків за єдиним соціальним внеском ведеться на субрахунку 657 «Єдиний соціальний внесок».

Це рахунок джерел засобів. Рахунок розрахунків. За кредитом відображають нарахування зобов'язань по страхуванню, а також отримані від органів страхування кошти, за дебетом – погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві. Сальдо рахунка – кредитове, показує суму коштів, що підлягають перерахуванню у відповідний фонд. Аналітичний облік ведеться по кожному виду зборів та відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування. Сальдо відображається в IV розділі пасиву балансу.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Організація обліку праці та заробітної плати.
2. Облік використання робочого часу.
3. Аналітичний облік праці та її оплати.
4. Синтетичний облік витрат з оплати праці.

19. ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1. Поняття витрат та їх класифікація.
2. Облік витрат за видами діяльності.

1. Поняття витрат та їх класифікація

Визначення фінансового результату діяльності підприємства полягає у зіставленні доходів, отриманих підприємством, та витрат, які були понесені ним у зв'язку із отриманням таких доходів.

Тому величина витрат є однією із основних якісних характеристик показників діяльності підприємства, від якої залежить ефективність його діяльності та фінансовий стан.

Витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за виключенням зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [3,20].

При організації обліку витрат необхідно:

1) організувати облік усіх складових витрат (матеріали, паливо, заробітна плати тощо);

2) організувати облік витрат за їх функціональним призначенням (за способом перенесення вартості на продукцію, за ступенем залежності від обсягу виробництва, за доцільністю використання, за економічними елементами, за статтями калькуляції).

Кожний з напрямків обліку витрат дозволяє охарактеризувати виробництво та розробити оптимальні шляхи розвитку підприємства. Але вести облік витрат за усіма напрямками функціонального призначення неможливо.

Обов'язкові напрямки обліку витрат такі:

1) по відношенню до собівартості;

а) витрати на продукцію:

- прями;

- загальновиробничі;

- б) витрати періоду:
- адміністративні;
 - витрати на збут;
 - інші операційні витрати;

2) за елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні страхування;
- амортизація;
- інші;

3) за видами діяльності:

- витрати операційної діяльності;
- витрати інвестиційної діяльності;
- витрати фінансової діяльності;
- надзвичайні витрати;

4) за статтями калькуляції:

- перелік статей калькуляції залежить від діяльності та галузі. Затверджується відповідними галузевими нормативними документами. Наприклад, на залізничному транспорті номенклатура витрат затверджена Укрзалізницею.

Типових документів з обліку витрат не існує, завдання бухгалтера – на базі типових первинних документів (за матеріалами, за заробітною платою та ін.) розробити документи з обліку витрат.

Обов'язковими є відомості за рахунком 23 та рахунками класу 9, а також Журнал-Ордер № 5 «Виробництво».

2. Облік витрат за видами діяльності

Операційна, фінансова та інвестиційна діяльність підприємства є звичайною діяльністю.

Під звичайною діяльністю розуміється будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають в результаті її проведення. Прикладами звичайної діяльності є виробництво та реалізація продукції, виконання робіт, надання послуг, реалізація необоротних активів, оборотних активів та ін. Поняття «звичайна діяльність» охоплює практично усі операції, що здійснює підприємство.

Надзвичайна діяльність – операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства та не передбачається, що вони будуть повторюватись періодично або в кожному наступному періоді. Це стихійні лиха (землетруси, зсуви, смерчі), пожежі, техногенні аварії та ін.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю. **Тобто операційна діяльність буває:**

- 1) основна;
- 2) інша операційна діяльність.

Основна діяльність – операції, пов'язані із виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є метою створення підприємства та забезпечують основну долю його доходу.

Інша операційна діяльність включає в себе реалізацію іноземної валюти та інших оборотних активів; операції з надання майна в оперативну оренду; облік операційних курсових різниць та ін.

Фінансова діяльність – діяльність, що приводить до зміни розміру та складу власного та залученого капіталу підприємства. Вона пов'язана із залученням грошових коштів шляхом випуску акцій та облігацій, збільшенням статутного капіталу або отриманням кредитів та позик.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація необоротних активів та фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Це вкладення грошових коштів в придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів тощо.

Витрати основної операційної діяльності обліковуються на рахунках 90, 91, 92, 93.

Витрати іншої операційної діяльності обліковуються на рахунку 94.

Витрати фінансової діяльності обліковуються на рахунку 95.

Витрати інвестиційної діяльності враховуються на рахунках 96, 97.

Витрати надзвичайної діяльності обліковуються на рахунку 99.

Рахунки класу 9 застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та втрати на попередження надзвичайних подій та ліквідацію їх наслідків.

Це операційні рахунки, рахунок 91 – збірно-розподільчий, рахунки 92,93 - контрольно-накопичувальні, рахунки 90, 94, 99 – витрат діяльності. За дебетом відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат наприкінці звітного періоду (рік, місяць) на рахунок 79. Аналітичний облік ведеться за видами витрат, місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями калькуляції. В балансі рахунки не відображаються, їхнє сальдо «згортається» у загальних фінансових результатах.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Поняття витрат та їх класифікація.
2. Види господарської діяльності підприємства та витрати від видів діяльності.

20. ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1. Організація обліку доходів.
2. Класифікація доходів та їх облік.
3. Облік фінансових результатів.

1. Організація обліку доходів

Доход – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке викликає збільшення власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників) табл. 20.1.

Таблиця 20.1

Класифікація доходів підприємства за видами діяльності

Діяльність		Господарська операція	Доход	
ЗВИЧАЙНА	ОПЕРАЦІЙНА	О с н о в н а	Реалізація:	
			- продукції	701
			- товарів	702
			- робіт, послуг	703
		Вирахування з доходу	704	
		Інша операційна	Реалізація іноземної валюти	711
			Реалізація інших оборотних активів	712
			Надання активів в операційну оренду	713
			Виникнення операційних курсових різниць	714
			Штрафи, пені, недоотримки	715
	Списання активів та наступне відшкодування		716	
	Списання кредиторської заборгованості та формування резервів		717	
	Безоплатне отримання оборотних активів		718	
	Інші доходи операційної діяльності		719	
	Ф і н а н с о в а	Інвестиції в асоційовані підприємства	721	
		Інвестиції у сумісну діяльність	722	
		Інвестиції в дочірні підприємства	723	
		Отримані дивіденди	731	
		Отримані відсотки	732	
		Інші доходи від фінансових операцій	733	
	І н в е с т и ц і й н а	Реалізація фінансових інвестицій	741	
		Реалізація необоротних активів	742	
		Реалізація майнових комплексів	743	
		Виникнення неопераційних курсових різниць	744	
		Безоплатне отримання активів	745	
		Інші доходи	746	
	Н а д з в и ч а й н а	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	751	
Інші надзвичайні доходи		752		

У бухгалтерському обліку доходи поділяються за видами діяльності на такі групи [4, 18]:

1) звичайна діяльність:

а) операційна:

- основна;

- інша операційна;

б) фінансова;

в) інвестиційна;

2) надзвичайна діяльність.

Перелік можливих доходів вказується в наказі про облікову політику підприємства.

Доход від кожної господарської операції оцінюється за такими критеріями:

1) покупцю передані ризики та вигоди, які пов'язані із правом власності на продукцію (товари та ін. активи);

2) сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;

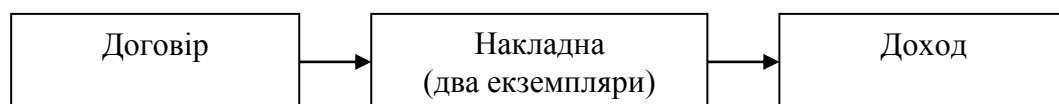
3) підприємство не здійснило подальше управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

4) існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані із цією операцією, можуть бути достовірно оцінені.

Спеціальних первинних документів з обліку доходу не існує. Основними документами є рахунок-фактура та накладна, які оформлює та виписує продавець. Підставою для їхньої виписки є договір. В роздрібній торгівлі виставлення товару для продажу вважається пропозицією укласти публічний договір на запропонованих умовах (зазначеної ціни).

Якщо покупець погоджується із запропонованими умовами, продавець не може відмовити продати цей товар покупцю. Сутність публічного договору полягає в тому, що продавець готовий його укласти з усіма, хто погоджується на запропоновані умови, та відповідно нікому не може відмовити в укладанні договору на запропонованих умовах (рис. 20.1 – 20.2).

1 варіант



2 варіант (роздрібна торгівля)

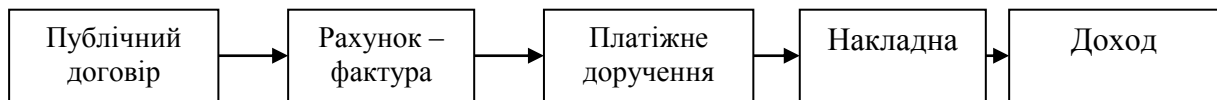


Рис. 20.1. Схеми послідовності документального оформлення

На підприємстві необхідно вести суворий облік накладних та усіх їхніх копій у Книзі обліку, а також складати акти звіряння з контрагентами.

При отриманні відсотків, роялті, дивідендів необхідно складати бухгалтерську довідку.

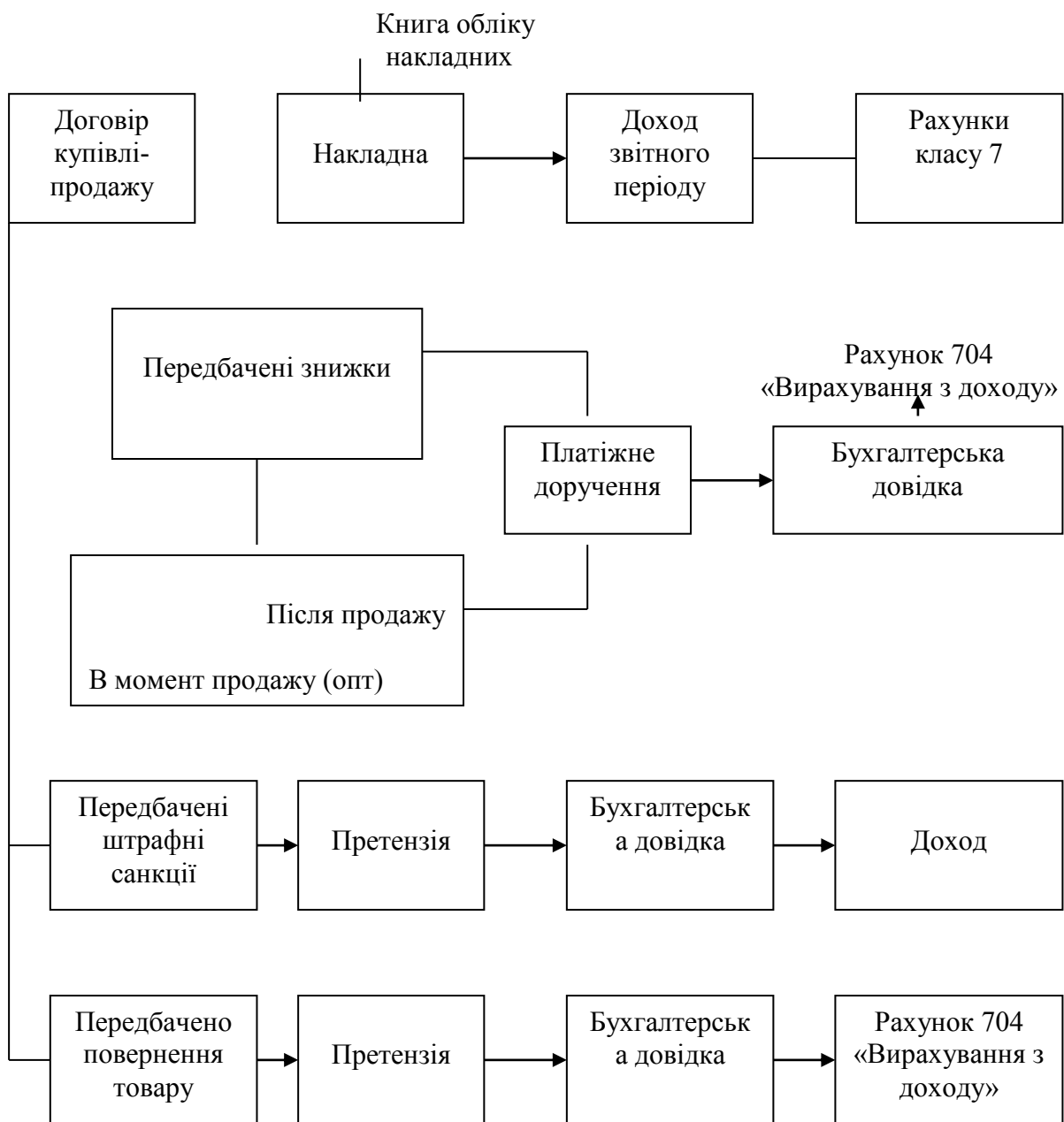


Рис. 20.2. Складання схеми організації обліку доходів

2. Класифікація доходів та їх облік

Визнані *доходи від звичайної діяльності класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:*

1) *дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).*

Для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації про реалізацію готової продукції (товарів, робіт, послуг), доходи від страхової діяльності, а також суми знижок, наданих покупцям, та інші вирахування з доходу Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачений рахунок 70 «Доход від реалізації», до якого відкриті такі субрахунки:

701 «Доход від реалізації готової продукції»;

702 «Доход від реалізації товарів»;

703 «Доход від реалізації робіт та послуг»;

704 «Вирахування з доходу»;

705 «Перестраховування»;

2) *інші операційні доходи.*

У бухгалтерському обліку суми інших доходів від операційної діяльності підприємства відображаються на рахунку 71 «Інший операційний дохід» на відповідних субрахунках;

3) *доходи від участі в капіталі.*

Для узагальнення інформації про доходи, отримані від інвестицій в асоційовані, дочірні або сумісні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, призначений рахунок 72 «Доход від участі в капіталі», який має такі субрахунки:

721 «Доход від інвестицій в асоційовані підприємства»;

722 «Доход від сумісної діяльності»;

723 «Доход від інвестицій в дочірні підприємства»;

4) *фінансові доходи.*

Доходи, що виникають в процесі фінансової діяльності підприємства (дивіденди, відсотки, інші доходи, отримані від фінансових інвестицій, крім доходів, що враховуються за методом участі в капіталі), відображаються в бухгалтерському обліку на рахунку 73 «Інші фінансові доходи» на субрахунках:

731 «Дивіденди отримані»;

732 «Відсотки отримані»;

733 «Інші доходи від фінансових операцій»;

5) інші доходи.

Для узагальнення інформації про доходи, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (доходи від реалізації необоротних активів, доходи від неопераційної курсової різниці), призначений рахунок 74 «Інші доходи»;

б) надзвичайні доходи.

Для відображення доходів, які виникли в результаті надзвичайних подій, призначений рахунок 75 «Надзвичайні доходи». За кредитом рахунка відображається визнана сума відшкодування, зокрема від страхових організацій, втрат від надзвичайних подій, за дебетом – списання на рахунок фінансових результатів.

Рахунок має два субрахунки:

751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»;

752 «Інші надзвичайні доходи».

Для узагальнення інформації про доходи підприємства призначені рахунки класу 7 Плану рахунків. За кредитом цих рахунків відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів, обов'язкових платежів, що включені до ціни продажу, за дебетом – щомісячне відображення суми непрямих податків, що належить сплатити, а також віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік ведеться за видами діяльності, видами продукції (товарів, робіт, послуг), регіонами збуту, об'єктами інвестування.

3. Облік фінансових результатів

Фінансовий результат – це прибуток або збиток, отримані в результаті діяльності.

Виділяють такі види фінансових результатів:

- 1) валовий прибуток (збиток);
- 2) прибуток (збиток) від операційної діяльності;
- 3) прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування;
- 4) прибуток (збиток) від надзвичайних подій;
- 5) чистий прибуток (збиток).

Валовий прибуток (збиток) – розраховується як різниця між доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю реалізації.

Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від основної діяльності, фінансових та інших витрат.

Збиток (прибуток) від надзвичайних подій розраховується, як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку (збитку) та податків на надзвичайний прибуток.

Облік фінансових результатів ведеться на **рахунку 79 «Фінансові результати»**. За кредитом рахунка відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток (табл. 20.2).

Сальдо рахунка при його закритті списується на **рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»**.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

- 791 «Результат операційної діяльності»;
- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат іншої звичайної діяльності»;
- 794 «Результат надзвичайних подій».

Таблиця 20.2

Бухгалтерські проводки з обліку фінансових результатів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
Результати операційної діяльності		
1 Закриття рахунків доходів від реалізації:		
- готової продукції	701	791
- товарів	702	791
- робіт, послуг	703	791
2 Відображені вирахування з доходу від реалізації	791	704

Продовження табл. 20.2

1	2	3
3 Закриття рахунків інших операційних доходів	71	791
4 Списання на фінансові результати:		
- виробничої собівартості реалізованої готової продукції	791	901
- фактичної собівартості реалізованих товарів	791	902
- виробничої собівартості виконаних робіт (послуг)	791	903
- суми адміністративних витрат	791	92
- витрати на збут	791	93
- сума інших витрат операційної діяльності	791	94
Результат фінансових операцій		
1 Закриття рахунків доходів від участі в капіталі	72	792
2 Закриття рахунків доходів від іншої фінансової діяльності (дивіденди, %)	73	792
3 Списання фінансових витрат в частині відсотків за кредит, витрат, пов'язаних з залученням позикового капіталу	792	95
4 Списання фінансових витрат в частині втрат від участі в капіталі	792	96
Результати інвестиційної діяльності		
1 Закриття рахунків доходів від інвестиційної діяльності	74	793
2 Закриття рахунків витрат від інвестиційної діяльності	793	97
Результати надзвичайних подій		
1 Списання доходів від надзвичайних подій	75	794
2 Списання витрат від надзвичайних подій	794	99
Формування фінансового результату		
1 Нарахований податок на прибуток	79	981
2 Списання нерозподіленого прибутку	79	441
3 Списання непокритого збитку	442	79

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Організація обліку доходів.
2. Класифікація доходів підприємства та рахунки для їхнього відображення.
3. Порядок відображення в обліку доходів підприємства.
4. Порядок формування фінансового результату на кінець звітного періоду.
5. Облік фінансових результатів.

21. ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

1. Сутність звітності, її види та вимоги, які висуваються до неї.
2. Порядок складання, затвердження та подання звітності.

1. Сутність звітності, її види та вимоги, які висуваються до неї

Обов'язковою умовою функціонування будь-якого підприємства є регулярне та своєчасне подання звітності.

Бухгалтерська звітність – це система взаємопов'язаних та взаємообумовлених показників, які відображають фінансово-господарську діяльність підприємства за визначений період. Вона складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Бухгалтерська звітність повинна відображати наростаючим підсумком майновий та фінансовий стан підприємства, результати його господарської діяльності за звітний період та ґрунтується на даних синтетичного та аналітичного обліку.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, яка вміщує інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Мета складання фінансової звітності – подання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Порядок подання фінансової звітності, її склад та вимоги, які до неї висуваються, визначені НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Фінансові звіти складаються з окремих статей, склад та зміст яких визначено НП(С)БО 1.

Стаття – це елемент фінансової звітності, який відповідає критеріям, встановленим відповідними П(С)БО.

Стаття наводиться у фінансових звітах, якщо відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з такою статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділків та інших відокремлених підрозділів підприємства.

Фінансова звітність складається з таких:

- балансу;
- звіту про фінансові результати;
- звіту про рух грошових коштів;
- звіту про власний капітал;
- приміток до звітів [1, 4].

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Перший звітний період щойно створеного підприємства може бути більшим, ніж 15 місяців. Звітним періодом підприємства, яке ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Основне призначення бухгалтерської (фінансової) звітності – дати внутрішнім або зовнішнім користувачам правдиву, неупереджену інформацію про майновий та фінансовий стан підприємства, про фінансові результати та ефективність господарювання за звітний період.

Користувачі фінансової звітності бувають:

- 1) внутрішні;
- 2) зовнішні.

Внутрішніми користувачами є:

- власники підприємства;
- апарат управління;
- керівники структурних підрозділів;
- персонал.

Зовнішніми користувачами є:

- органи державного управління (міністерства, відомства, фінансові органи);
- інвестори;
- органи управління економікою (Держкомстат, НБУ).

До фінансової звітності висуваються такі вимоги:

- 1) обов'язковість подання;
- 2) державне регулювання;
- 3) практичність інформації;

- 4) достовірність;
- 5) своєчасність подання;
- 6) методологічна єдність розрахунку показників;
- 7) зіставлення показників;
- 8) простота та ясність;
- 9) доступність та гласність;
- 10) раціональність;
- 11) економічність;
- 12) дієвість.

Виходячи з діючих законодавчих актів, практичного досвіду звітність можна класифікувати за такими ознаками:

1) в залежності від джерел інформації та показників звітності:

- а) бухгалтерська;
- б) статистична;
- в) оперативно-технічна;
- г) податкова;

2) за місцем складання:

- а) внутрішня;
- б) зовнішня;

3) від значущості в управлінні суспільним господарством:

- а) державна;
- б) внутрішньогосподарська;

4) за призначенням:

- а) загальнодержавна;
- б) відомча;

5) за змістом облікових даних та їх використанням:

- а) типова;
- б) спеціалізована;

6) за обсягом показників:

- а) скорочена;
- б) повна;

7) за рівнем узагальнення інформації:

- а) первинна;
- б) зведена;
- в) консолідована;

8) за строками подання:

- а) термінова;
- б) звичайна;

9) за способом відправлення:

- а) поштова;
- б) телеграфна;
- в) особисто передана;
- г) електронна;

10) за способом складання:

- а) вручну;
- б) автоматизована;

11) за способом подання звітної інформації:

- а) на паперових носіях;
- б) на машинних носіях (в електронному вигляді);

12) в залежності від періоду, який охоплює звітність:

- а) проміжна:
 - місячна;
 - квартальна;
- б) річна.

2. Порядок складання, затвердження та подання звітності

Підприємства складають звітність за такими формами:

1. Баланс;
2. Звіт про фінансові результати;
3. Звіт про рух грошових коштів;
4. Звіт про власний капітал;
5. Примітки до звітності;
6. Декларація про прибуток підприємства;
7. Декларація по ПДВ;
8. Розрахунок акцизного збору;
9. Звіт про нарахування страхових внесків та інших надходжень та використання коштів Пенсійного фонду;
10. Розрахункова відомість по коштах державного соціального страхування;
11. Розрахункова відомість по коштах Державного фонду сприяння зайнятості населення;
12. Розрахунок комунального податку;
13. Звіт з праці;
14. Звіт про дебіторську заборгованість;

15. Звіт про затрати на виробництво продукції, робіт, послуг;

16. Інші форми звітності в залежності від особливостей діяльності та організаційної форми підприємства.

Звітність підприємства подається до різних інстанцій, в залежності від її призначення. Деякі форми подають лише органу, перед яким звітує підприємство. Наприклад, Пенсійному фонду, органам соціального страхування.

Періодична звітність подається не пізніше 25 числа наступного місяця по закінченні звітного періоду. Найбільш повно характеризує роботу підприємства річна звітність.

Підприємства складають місячну, квартальну та річну бухгалтерську звітність, у якій відображається склад майна та джерела його виникнення, включаючи майно підприємств, філій, представництв та інших окремих підрозділів, виділене на самостійний баланс.

Звітним роком для усіх підприємств встановлений період з 1 січня по 31 грудня включно.

Перед складанням річної бухгалтерської звітності на підприємстві повинна бути проведена інвентаризація усіх статей балансу для підтвердження їхньої достовірності. Відповідальність за її проведення несе керівник підприємства. Відповідальність за складання та своєчасне подання звітності несе керівник та головний бухгалтер.

Однак річний звіт не дає вичерпної інформації, необхідної для оцінки діяльності підприємства та прийняття управлінських рішень. Тому до складу річної звітності включаються примітки.

У примітках до звіту відображається таке:

- основні фактори, які вплинули на виробничо-господарські та фінансові результати роботи підприємства;
- фінансовий та майновий стан підприємства;
- рівень сформованого статутного капіталу його учасниками та стан розрахунків із ними;
- порядок визначення вартості нематеріальних активів, внесених до статутного капіталу підприємства;
- порядок (яким органом, зборами) та дата розгляду та затвердження річного звіту підприємства;

- повідомлення про намір змінити в наступному році методологію відображення в бухгалтерському обліку окремих господарських операцій;

- офіційний курс НБУ, за яким здійснювався перерахунок активів та пасивів у грошову одиницю України;

- причини зміни початкового балансу підприємства на початок року;

- дані про результати інвентаризації майна, засобів та розрахунків.

Підприємства, які мають у своєму складі дочірні підприємства та виділені на окремий баланс філії, представництва та інші підрозділи, в примітках до звітності наводять дані про їх місцезнаходження, назви та види діяльності.

Річний бухгалтерський звіт підприємства до подання у відповідні органи розглядається та затверджується у порядку, встановленому законодавчими та статутними документами.

Підприємство подає бухгалтерську звітність:

1) учасникам, засновникам (згідно із статутними документами);

2) органу, у сфері управління якого воно знаходиться;

3) органу державної статистики;

4) фінансовому органу (у випадках отримання асигнувань з бюджету);

5) регіональним відділенням Фонду державного майна України (орендовані підприємства та АТ із частиною акцій, які належать державі);

6) іншим адресатам згідно із законодавством.

Річна бухгалтерська звітність подається підприємствами не пізніше 20 лютого наступного за звітним року. Строк подання бухгалтерської звітності у встановлені строки встановлює орган, у сфері управління якого знаходиться підприємство.

Бухгалтерська звітність підписується керівником та головним бухгалтером підприємства.

Оприлюднення звітності – це офіційне подання її до органів Державної податкової адміністрації України, НБУ, Фонду державного майна в Україні, Антимонопольного комітету України, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України

та ін., а також офіційна публікація звітів про фінансовий стан підприємства у засобах масової інформації, якщо це передбачено законодавством.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Склад фінансової звітності підприємства.
2. Порядок складання, затвердження та подання звітності.

Бібліографічний список

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

2. Про концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики постанова Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

4. Загальні вимоги до фінансової звітності національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.06.99 р. під № 391/3684 // Все про бухгалтерський облік [Текст] – 2005. - №13. - С. 3.

5. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами [Текст]: практ. посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.

6. Грабова, Н. М. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посібник. – К.: А.С.К., 2005. – 266 с.

7. Економічна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: slovo.org.ua.

8. Жадько, К. С. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях [Текст]: навч. посібник / К. С. Жадько, В. В. Семенюта, Л. Ш. Олійник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 112 с.

9. Загородній, А. Г., Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики [Текст]: підручник. – 2 - ге вид., перероб. і допов. / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – К.: Знання, 2009. – 422 с.

10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/2cid06881.html>

11. Кужельний, М. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

12. Кузьмінський, А. М. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. – К.: «Все про бухгалтерський облік», 1999. – с. 288.

13. Малюга, Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку [Текст]: навч. посібник для студ. вищих навч. закладів / Н. М. Малюга; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 476 с.

14. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст]: учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

15. Соколов, Я. В. История бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

16. Сопко, В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Текст]: навч. посібник / В. В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

17. Сопко, Т. М. Організація обліку [Текст]: навч. посібник / Т. М. Сопко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.

18. Чебанова, Н. Організація бухгалтерського обліку [Текст] / Н. Чебанова, Т. Чупир, В. Чупир. – Харків: Фактор, 2008. – 480 с.

19. http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

20. <http://www.nau.com.ua>

21. <http://www.iasb.org>

22. <http://www.iasplus.com>

ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК

А

Аванс – сума грошових коштів, що видається в рахунок майбутніх платежів за товар (роботи, послуги), виплачена до відвантаження товару.

Активи – ресурси, які контролюються підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод в майбутньому.

Актив балансу - це система показників, які відображають склад та розміщення засобів підприємства, згрупованих у якісно однорідні групи.

Активний рахунок – це рахунок, призначений для обліку стану, руху та зміни складу господарських засобів за їх видами (активів).

Активно-пасивний рахунок – це рахунок, призначений для обліку розрахункових взаємовідносин (для обліку дебіторської та кредиторської заборгованостей).

Амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються протягом терміну їх корисного використання.

Аналітичні рахунки - це рахунки, за допомогою яких здійснюється деталізована характеристика даних синтетичних рахунків.

Б

Баланс – це спосіб відображення господарських засобів підприємства за складом та розміщенням, а також за джерелами утворення та цільовим призначенням в грошовій формі на визначену дату.

Бухгалтерський баланс – це метод групування та відображення в грошовій оцінці активів, зобов'язань та капіталу на відповідну дату (як правило, на перше число кожного місяця).

Бухгалтерський документ – це письмовий юридичний доказ, який дає право на здійснення господарської операції або підтверджує факт її виконання.

Бухгалтерська звітність – це система взаємопов'язаних та взаємообумовлених показників, які відображають фінансово-

господарську діяльність підприємства за визначений період. Вона складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Бухгалтерські книги – це оправлені аркуші паперу спеціального графлення, в яких відображають дані про наявність господарських засобів, джерела їх формування та господарські процеси за синтетичними та аналітичними рахунками.

Бухгалтерський облік – це система безперервного та взаємопов'язаного спостереження та контролю за господарською діяльністю окремих підприємств з метою отримання про неї поточних та підсумкових даних.

Бюджетне фінансування – це засоби, які виділяються державою окремим підприємствам для розширення та покращення їх діяльності або здійснення спеціальних заходів.

В **Валюта балансу** - підсумки активу та пасиву.

Вексель – форма платіжного зобов'язання у торгівлі.

Виробнича собівартість – це усі витрати, пов'язані із виробництвом

конкретного виду продукції.

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

Власний капітал – частина в активі підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань.

Г

Господарський облік - кількісне відображення та якісна характеристика господарської діяльності з метою контролю за ходом виконання плану та керівництва діяльністю підприємства.

Господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства.

Господарський процес - це сукупність однорідних операцій, направлених на виконання конкретного (господарського) завдання.

Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Д

Дебет - ліва частина бухгалтерського рахунка. З латинської слово «дебет» означає – «повинен».

Дебіторська заборгованість - це заборгованість інших фізичних та юридичних осіб даному підприємству. Дебіторська заборгованість виникає в результаті реалізації товарів та надання послуг в кредит, а також включає іншу заборгованість підприємству, погашення якої очікується протягом одного року або операційного циклу.

Довгострокові фінансові інвестиції – це витрати на часткову участь у статутному капіталі інших суб'єктів господарювання. Це витрати на придбання акцій, облігацій на довгострокових умовах, а також довгострокові позики, які передані іншим суб'єктам господарювання під боргові зобов'язання.

Додатково вкладений капітал – сума перевищення продажу акцій над їх номінальною вартістю (емісійний доход).

Документація - це спосіб первинного спостереження за господарськими операціями для обґрунтування бухгалтерських записів.

Документообіг - шлях руху документа від первинного його складання або надходження його на підприємство до моменту здачі до архіву після запису його до облікових реєстрів.

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Е

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

З

Залишок, або сальдо рахунка - різниця між сумами, записаними на одній стороні, та сумами на іншій стороні рахунка.

Залучений (позиковий) капітал – це частина вартості майна суб'єкта господарювання, придбаного за рахунок виникнення зобов'язань, які необхідно повернути банкам, постачальникам, інвесторам: коштами, цінностями, які еквівалентні вартості майна.

Звітність – це сукупність затверджених у встановленому порядку звітних форм, які поєднують комплекс систематизованих показників, що характеризують виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємства за відповідний період.

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

Зобов'язання по розподілу – це тимчасово залучені грошові кошти. Виникають вони в результаті встановленого державою відстрочення у виплаті деяких платежів.

І

Інвентаризація – це спосіб перевірки відповідності фактичної наявності господарських засобів даним бухгалтерського обліку. Інвентаризація проводиться для забезпечення достовірних даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Інший додатковий капітал – це сума дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих необоротних активів від фізичних та юридичних осіб.

К

Калькуляція – це спосіб групування витрат та визначення собівартості продукції, робіт, послуг.

Калькулювання - це спосіб обчислення собівартості, її розрахунок, визначення величини витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг).

Капітал – це сукупність матеріальних ресурсів, грошових коштів, фінансових вкладень, а також витрат на придбання прав, необхідних для здійснення діяльності суб'єктів господарювання.

Картки – це таблиці спеціальної форми і стандартних розмірів, виготовлені на цупкому папері і призначені для реєстрування господарських засобів.

Класифікацією рахунків бухгалтерського обліку називається групування їх за певними однорідними ознаками.

Кореспонденція рахунків - взаємозв'язок між рахунками, який виникає в результаті відображення на них способом подвійного запису господарських операцій.

Користувачі фінансової звітності – фізичні та юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Кредит - права частина бухгалтерського рахунка. З латинської слово «кредит» означає – «вірить».

Кредити – видаються кредитними установами на певні цілі. Вони є цільовими, терміновими, такими, що повертаються, та платними. В залежності від строку надання – довгострокові та короткострокові.

Кредиторська заборгованість - заборгованість даного підприємства іншим підприємствам, організаціям та особам за товари, роботи або здійснені послуги. Вона утворюється в процесі діяльності підприємства при виникненні на підприємстві несплачених боргів.

М

Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) - це засоби, строк експлуатації яких менше одного року або одного операційного циклу.

Метод – сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають предмет.

Метод бухгалтерського обліку – це система прийомів, яка забезпечує суцільне, безперервне, взаємопов'язане та об'єктивне відображення об'єктів бухгалтерського обліку, що має на меті отримання інформації для управління ними.

Н **Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку** – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання та подання фінансової звітності.

Нематеріальні активи – це довгострокові витрати на придбання прав користування земельними ділянками, природними ресурсами, авторськими правами.

Непрямі витрати – пов’язані з організацією виробництва в цілому або його підрозділів, або пов’язані із виготовленням декількох видів продукції.

Нерозподілений прибуток – прибуток, одержаний в результаті господарської діяльності підприємства і зменшений на суму прибутку, що використаний у звітному році, включаючи сплату податку на прибуток. Сума нерозподіленого прибутку може бути використана на збільшення статутного капіталу, а також на виплату дивідендів.

О

Облік – це процес, який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрації фактів, явищ природи чи суспільного життя. Якщо процес обліку здійснюється над господарськими об’єктами, то такий облік називається господарським.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Облікові реєстри – це облікові таблиці (бланки) встановленої форми та змісту для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Оборот - суми записів операцій за дебетом та кредитом рахунка.

Оборотна відомість - спосіб узагальнення даних поточного обліку за рахунками.

Оборотні засоби – це засоби, призначені для використання, споживання або реалізації протягом одного операційного циклу (обороту).

Оперативний облік - це система спостереження та контролю за окремими господарськими операціями з метою керівництва або безпосередньо в ході їх здійснення.

Операційний цикл – період часу між придбанням господарських засобів для здійснення діяльності та отриманням грошових коштів від реалізації виготовленої з них продукції, товарів чи послуг.

Основні засоби - засоби праці, які використовуються неодноразово в процесі виробництва або поставки товарів та послуг, очікуваний строк корисної експлуатації яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік).

Організація бухгалтерського обліку – це цілеспрямована діяльність зі створення та вдосконалення системи економічної інформації про усі аспекти діяльності підприємства та його господарські операції, яка забезпечує прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Оцінка – спосіб вартісного вимірювання господарських явищ, які обліковуються.

II

Пасив балансу – це система показників, які відображають джерела засобів підприємства, також згруповані у якісно однорідні групи.

Пасивний рахунок – це рахунок, призначений для обліку стану, руху та змісту джерел засобів підприємства (зобов'язань та власного капіталу).

Пайовий капітал – сукупність коштів фізичних та юридичних осіб, добровільно розміщених в товаристві для здійснення його господарської діяльності.

Первинні документи – це письмові свідчення, які фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозвіл адміністрації (власника) на їх проведення.

Первісна вартість - це історична (фактична) собівартість необоротних активів в сумі грошових коштів або справедливій вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) активів. Оцінка за первісною вартістю забезпечує дотримання принципу історичної собівартості при обліку активів.

Переоцінена первісна вартість – це вартість необоротних активів (основних засобів або нематеріальних активів) після їхньої переоцінки.

План рахунків бухгалтерського обліку – це систематизований перелік рахунків, який забезпечує групування необхідної інформації про господарську діяльність підприємства, визначає побудову усієї системи бухгалтерського обліку з метою отримання необхідних даних для управління, контролю та звітності.

Подвійний запис полягає в тому, що кожна операція відображається двічі: за дебетом одного рахунка та кредитом іншого.

Позаоборотні (відокремлені) засоби – це засоби тимчасово або назавжди вилучені з обороту.

Прибуток – це основа власного капіталу підприємства, яка являє собою частину доходу, що залишилася на підприємстві після відповідних відрахувань та платежів.

Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарської операції і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Прямі витрати - це витрати, які безпосередньо пов'язані із виготовленням конкретного виду продукції.

Р

Рахунок бухгалтерського обліку - це спосіб неперервного (щоденного) обліку певної групи засобів, а уся система рахунків, тобто їх сукупність, забезпечує поточний облік усіх господарських засобів та процесів.

Рахункова формула, або проводка - короткий запис, який вказує як та за якими рахунками відображається операція.

Резерви – створюються за рахунок прибутку підприємства для покриття непередбачених витрат та збитків з метою рівномірного їх включення у витрати виробництва та обігу.

Резервний капітал – це сума резерву, яка створюється підприємством згідно з його установчими документами (статутом). Розмір резервного капіталу повинен становити не менше 25 % статутного капіталу і щороку має поповнюватися не менше як 5 % чистого прибутку.

Реквізити документів – це показники, які характеризують господарські операції, зафіксовані в документі, та надають йому юридичної сили.

С Синтетичні рахунки – це рахунки, за допомогою яких відбувається узагальнене відображення в грошовому виразі стану та руху економічно однорідних видів активів, зобов'язань та власного капіталу.

Система рахунків – це спосіб економічного групування поточного відображення та оперативного контролю за засобами підприємства та господарськими операціями.

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснено обмін активів або оплата зобов'язань в результаті операцій між повідомленими, зацікавленими та незалежними сторонами.

Стандартизація – встановлення однакових форм та розмірів документів із чітко визначеною системою розміщення реквізитів.

Статистичний облік – це система вивчення та контролю окремих суспільних явищ.

Статутний капітал – зафіксована у статутних документах загальна вартість активів (господарських засобів), які є внеском власників у капітал підприємства.

Стаття балансу – окремий рядок, в якому показуються однорідні види засобів та їх джерел.

Субрахунок – це рахунок, який являє собою перший ступінь деталізації синтетичного рахунка.

Т

Типізація – це розробка та використання бланків документів, придатних для оформлення однорідних операцій в різних галузях економіки.

Товар – будь-яка продукція, послуги, роботи, права інтелектуальної власності та інші немайнові права, призначені для продажу (оплатного передання).

У

Уніфікація – це створення документа, який за своїм змістом може бути використаний для багатьох господарських операцій в усіх або декількох галузях економіки. Це сприяє скороченню кількості первинних документів, необхідних для оформлення господарських операцій.

Управлінський облік – вид бухгалтерського обліку, який ведеться з метою накопичення інформації для внутрішніх потреб підприємства.

Ф

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, яка вміщує інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Фінансовий облік – вид бухгалтерського обліку, який ведеться з метою накопичення інформації щодо усіх аспектів діяльності підприємства.

Форма бухгалтерського обліку – це система взаємозв'язку встановлених облікових реєстрів відповідної форми та змісту, призначених для відображення стану та руху засобів підприємства, джерел їх створення та господарських процесів, а також способи записів операцій у облікових реєстрах.

Ч

Чиста реалізаційна вартість – ціна, за якою може бути реалізований актив (погашено зобов'язання) за вирахуванням очікуваних витрат, пов'язаних із реалізацією активу (погашенням зобов'язань).

