

В. В. Зянько

С. В. Крива

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК



Міністерство освіти і науки України
Вінницький національний технічний університет

В. В Зянько, С. В. Крива

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Вінниця
ВНТУ
2014

УДК 657(075)
ББК 65.052.2я73
З-99

Рекомендовано до друку Вченою радою Вінницького національного технічного університету Міністерства освіти і науки України (*протокол №11 від 21 червня 2012 р.*)

Рецензенти:

С. В. Коляденко, доктор економічних наук, професор
О. О. Прутська, доктор економічних наук, професор
О. О. Мороз, доктор економічних наук, професор

Зянько, В. В.

З-99 Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В. В. Зянько, С. В. Крива. – Вінниця : ВНТУ, 2014. – 175 с.

У посібнику на системній основі у стислій формі викладено основи теорії бухгалтерського обліку та порядок ведення бухгалтерського обліку з використанням основного Плану рахунків згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Особливістю посібника є поєднання вимог національних стандартів бухгалтерського обліку і податкового та правочинного законодавства.

У посібнику наведено приклади алгоритмів бухгалтерських проводок, що дає змогу краще засвоїти теоретичний матеріал.

Посібник розраховано на студентів напряму підготовки 6.030601 «Менеджмент (організацій)».

УДК 657(075)
ББК 65.052.2я73

Зміст

Вступ.....	5
Тема 1 Сутність та характеристика бухгалтерського обліку.....	6
1.1 Поняття та види бухгалтерського обліку	6
1.2 Предмет та метод бухгалтерського обліку	10
1.3 Нормативне регулювання бухгалтерського обліку	12
Контрольні запитання.....	14
Тема 2 Бухгалтерський баланс.....	15
2.1 Структура бухгалтерського балансу	15
2.2 Зміст і побудова балансу	16
2.3 Статті бухгалтерського балансу	17
2.4 Зміни в балансі, обумовлені господарськими операціями	18
Контрольні запитання.....	20
Тема 3 Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис.....	21
3.1 Рахунки бухгалтерського обліку. Призначення та побудова рахунків	21
3.2 Подвійний запис, його обґрунтування та значення.....	23
3.3 Синтетичні та аналітичні рахунки.....	25
3.4 Узагальнення даних поточного обліку	27
Контрольні запитання.....	29
Тема 4 Класифікація та план рахунків бухгалтерського обліку	30
4.1 Класифікація рахунків бухгалтерського обліку.....	30
4.2 Класифікація рахунків за економічним змістом.....	32
4.3 Класифікація рахунків за призначенням і структурою.....	35
4.4 План рахунків та його характеристика	38
Контрольні запитання.....	41
Тема 5 Форми бухгалтерського обліку	42
5.1 Поняття облікових реєстрів та їх класифікація	42
5.2 Характеристика основних форм обліку.....	44
5.3 Помилки в облікових реєстрах та способи їх виправлення.....	53
Контрольні запитання.....	55
Тема 6 Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів	56
6.1 Поняття основних засобів та їх класифікація	56
6.2 Оцінювання основних засобів	58
6.3 Облік надходження основних засобів.....	60
6.4 Облік переоцінювання основних засобів	64
6.5 Амортизація (знос) основних засобів	67
6.6 Облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів.....	70
6.7 Облік вибуття основних засобів.....	74
6.8 Облік нематеріальних активів	77
6.9 Облік надходження нематеріальних активів.....	78
6.10 Облік переоцінювання нематеріальних активів	81
6.11 Облік амортизації нематеріальних активів	82
6.12 Облік вибуття нематеріальних активів	84
Контрольні запитання.....	86

Тема 7 Облік виробничих запасів.....	87
7.1 Поняття і класифікація виробничих запасів.....	87
7.2 Оцінювання виробничих запасів.....	89
7.3 Документальне оформлення руху виробничих запасів.....	90
7.4 Бухгалтерський облік наявності та руху виробничих запасів.....	91
7.5 Облік витрат виробничих запасів.....	95
7.6 Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів.....	99
7.7 Облік готової продукції.....	101
7.8 Облік товарів.....	105
Контрольні запитання.....	106
Тема 8 Облік грошових коштів.....	107
8.1 Економічна сутність грошового обігу та розрахунків.....	107
8.2 Облік касових операцій.....	108
8.3 Облік грошових коштів на рахунках у банку.....	114
8.4 Облік безготівкових розрахунків при різних їх формах.....	119
Контрольні запитання.....	121
Тема 9 Облік зобов'язань, праці та її оплати.....	122
9.1 Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками.....	122
9.2 Облік розрахунків за податками і платежами.....	126
9.3 Облік праці і розрахунків з оплати праці.....	128
9.4 Розрахунок нарахувань та утримань із заробітної плати, сум лікарняних та відпускних.....	132
Контрольні запитання.....	135
Тема 10. Облік власного капіталу.....	136
10.1 Власний капітал, критерії визнання та види.....	136
10.2 Облік статутного капіталу.....	137
10.3 Облік додаткового капіталу.....	142
10.4 Облік резервного капіталу.....	143
Контрольні запитання.....	144
Тема 11 Облік витрат.....	145
11.1 Загальні поняття, визнання та класифікація витрат.....	145
11.2 Облік витрат за елементами.....	147
11.3 Облік витрат за видами діяльності.....	153
Контрольні запитання:.....	157
Тема 12 Облік доходів.....	158
12.1 Доходи від діяльності підприємства, критерії їх визначення і класифікація.....	158
12.2 Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). ..	161
12.3 Облік інших операційних доходів.....	163
12.4 Облік доходів від фінансової діяльності.....	164
12.5 Облік доходів, які виникають у ході інвестиційної діяльності .	166
12.6 Облік доходів від надзвичайної діяльності.....	167
12.7 Облік фінансових результатів діяльності.....	168
Контрольні запитання.....	169
Глосарій.....	170
Список використаних джерел.....	174

Вступ

Ринкова економічна система потребує підготовки економічних кадрів, які досконало розуміють закономірності ринкових відносин, швидко і досконало в них орієнтуються, вміють підготувати обґрунтовані рекомендації щодо прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський облік є важливим елементом економічної системи, без знання якого неможливе ефективне управління підприємством. Бухгалтерський облік — це одне з головних джерел інформації про виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств і об'єднань, необхідної для прийняття та реалізації управлінських рішень. Лише налагоджена система бухгалтерського обліку дає змогу отримати необхідну інформацію для забезпечення управління господарською діяльністю підприємства. Отримана з бухгалтерського обліку інформація аналізується для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень, а тому неналежна її якість може привести до неправильних висновків та прийнятих рішень.

На будь-якому підприємстві облік та звітність займають центральну позицію, оскільки цифри свідчать про успішну чи безуспішну його діяльність. Знати бухгалтерський облік необхідно не лише бухгалтерам, але й менеджерам всіх рівнів, оскільки він допомагає краще зрозуміти цифрові дані, працювати з ними більш ефективно. Науково поставлений на підприємстві облік є основою для реалізації функції контролю й аналізу господарської діяльності. Облік повинен забезпечити повсякденний контроль за правильним і цільовим використанням коштів, матеріальних, енергетичних і трудових ресурсів, їх збереженням, а також, на базі аналізу, сприяти підвищенню ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій.

Бухгалтерський облік, в широкому його розумінні, є основною інформаційною базою для пізнання людиною економічної дійсності, він ставить нові проблеми, розкриває нові можливості, спонукає до дій, про які ще вчора не було уявлення. Сьогодні в соціально-економічному житті нашої країни відбуваються значні перетворення. Країна розбудовує ринкову економіку, швидкими темпами розвиваються різноманітні форми підприємництва. тому зростають вимоги до підготовки фахівців економічних професій, зокрема спеціалістів з бухгалтерського обліку.

Пропонований посібник розраховано на студентів напряму підготовки 6.030601 «Менеджмент (організацій)».

Тема 1 Сутність та характеристика бухгалтерського обліку

1.1 Поняття та види бухгалтерського обліку

Існування людей можливе лише за наявності певних матеріальних благ. Ці блага необхідно виробляти, тобто здійснювати матеріальне виробництво. У процесі матеріального виробництва постає потреба в обліку кількості здобутих засобів існування, а пізніше — кількості предметів, необхідних для виробництва тих чи інших продуктів. Із розвитком матеріального виробництва потрібним стає облік міри праці і міри споживання. Такий облік ведеться шляхом спостереження, вимірювання і реєстрації елементів процесу виробництва (засобів і предметів праці, готової продукції, грошових коштів та ін.).

Поняття обліку широкому розумінні означає спостереження, вимірювання та реєстрацію певних природних і суспільних явищ. Для людей важливим є облік того, що впливає на суспільство, й об'єктом особливої уваги є господарська діяльність, основу якої становить виробництво матеріальних благ.

Господарська діяльність (Economic activity) — це будь-яка діяльність, що пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних і нематеріальних благ.

Суб'єктами господарської діяльності є фізичні та юридичні особи. Фізичними особами є громадяни країни та інших держав, юридичними особами — підприємства, організації й установи. Їхня діяльність в Україні регулюється чинним законодавством.

Господарський облік здійснюють як фізичні, так і юридичні особи.

Юридичні особи (legal entity) — суб'єкти господарської діяльності є обліковими одиницями, які мають окрему систему бухгалтерського обліку і складають встановлену звітність із дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Господарський облік історично зумовлений; виник і розвивався разом із господарською діяльністю людини. У XV ст. з'явилися перші друковані праці з правил ведення обліку, автором однієї з яких був Лука Пачолі (1445—1515), відомий як родоначальник бухгалтерії. Його книга «Трактат про рахунки і записи» є першою працею з бухгалтерського обліку. Із розвитком продуктивних сил і виробничих відносин у різних соціально-економічних формаціях облік адаптувався до вимог суспільства і в результаті сформувався як прикладна економічна наука.

Метою господарського обліку є адекватне відображення фактів господарської діяльності, надання повної і правдивої інформації для прийняття рішень.

Зміст господарського обліку пізнають через його *стадії (etapi)*:

- спостереження;
- вимірювання;

- реєстрацію;
- групування;
- узагальнення.

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

В Україні господарський облік поділяють на 3 види: оперативний, статистичний, бухгалтерський, кожен з яких має свої завдання, об'єкти обліку, способи одержання й обробки інформації, функції.

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

Статистичний облік вивчає і контролює масові суспільно-економічні та окремі типові явища і процеси. При цьому кількісні аспекти статистика досліджує в нерозривному зв'язку з якісним змістом у конкретних умовах місця і часу. Статистика застосовує різні вимірники і властиві їй способи спостереження (масові та вибіркові), систему показників (абсолютні, відносні та середні величини).

Дані статистичного обліку застосовують для макроекономічного аналізу й управління, тому оперативний і бухгалтерський облік підпорядковують завданням державної статистики.

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

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

Важливі особливості бухгалтерського обліку полягають у тому, що він перш за все вартісний, суцільний і безперервний, документально обґрунтований, використовує властиві йому способи опрацювання інформації. Відтак між трьома видами господарського обліку існує прямий і зворотний зв'язок (рис. 1.1). Всі юридичні особи, створені в Україні, незалежно від організаційних форм і форм власності, повинні вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність. Це положення засвідчує стаття 29 (Облік і звітність) Закону України «Про підприємства в Україні» від 4 січня 1992 р. № 2032-XII.

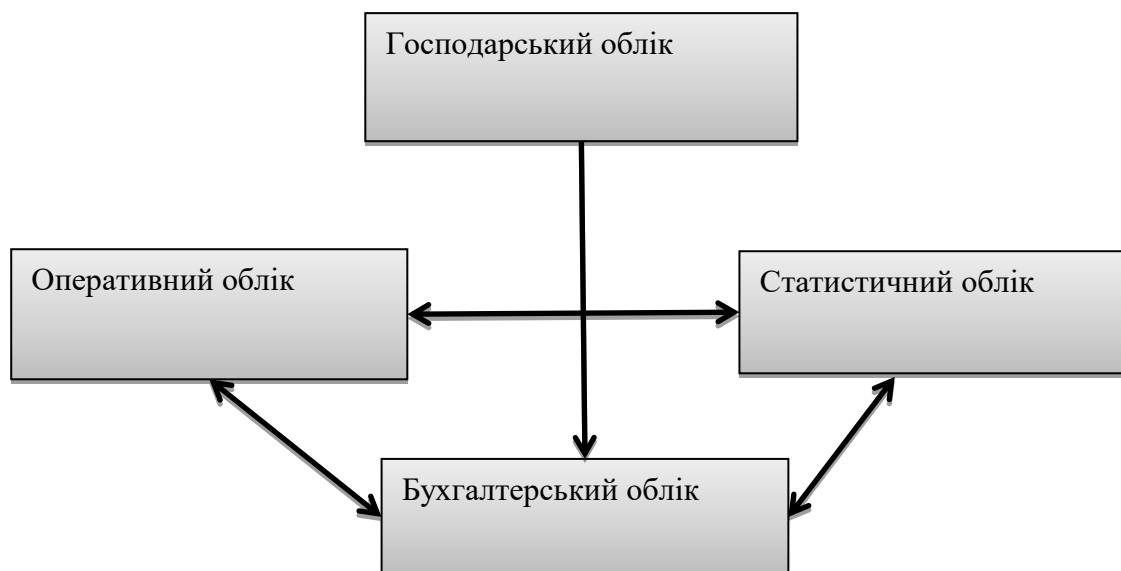


Рисунок 1.1 – Зв'язок між видами господарського обліку

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

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

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

Інформаційна функція бухгалтерського обліку полягає в забезпеченні інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Контрольна функція бухгалтерського обліку полягає в необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю збереження та ефективного використання ресурсів, виконання планових завдань, дотримання чинного законодавства й умов угод і контрактів.

Оцінна функція бухгалтерського обліку полягає у вимірюванні та оцінюванні ресурсів, визначенні вартості й собівартості виробленої продукції, розрахунку результату діяльності підприємства, його рентабельності. Оцінка є результатом вимірювання й ідентифікації об'єктів обліку.

Аналітична функція бухгалтерського обліку полягає в здійсненні на основі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів та результатів діяльності підприємства із широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання.

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

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

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

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

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

Економічність обліку означає, що він має бути максимально дешевим при необхідній повноті й вчасності. Його досягають автоматизацією обліково-обчислювальних робіт, яка приводить до економії матеріальних і трудових ресурсів. Для відображення господарських засобів і процесів, що здійснюються на підприємстві, їхніх кількісних і якісних характеристик, в обліку застосовують різні вимірники: натуральний, трудовий, грошовий.

Натуральні вимірники забезпечують кількісне і якісне відображення облікових об'єктів в одиницях ваги, об'єму, площі, потужності тощо. Вони мають свої переваги і недоліки.

Без натуральних вимірників не можна скласти виробничий план з номенклатури виробів, проаналізувати використання матеріальних ресурсів, балансів. Проте натуральні вимірники можна застосовувати лише для обліку однорідних об'єктів, їх не можна узагальнювати, використовуючи різні одиниці вимірювання.

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

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

взаємозв'язку забезпечує повне і різнобічне відображення обліковуваних об'єктів, отримання узагальненої інформації щодо діяльності як окремого підприємства, галузі, так і економіки країни в цілому.

За обліковими функціями бухгалтерський облік поділяється на фінансовий, податковий і управлінський.

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

Податковий облік (Tax Accounting)— окремий функціональний облік з метою посилення контрольної-аналітичної функції обліку правильності нарахувань та сплати податків. Здійснюється для формування показників валового доходу і валових витрат з метою обчислення прибутку і податку. Фінансовий і податковий облік регулюються законодавством. Він обов'язковий для всіх суб'єктів господарювання й оприлюднюється у фінансовій звітності та деклараціях, підлягає аудиту.

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

1.2 Предмет та метод бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік, як і кожна наукова дисципліна, потребує чіткого визначення предмета вивчення. Це необхідно для встановлення місця та ролі бухгалтерського обліку в системі управління. Незважаючи на те, що бухгалтерський облік має загальнодержавне значення, об'єктом його застосування є відокремлена господарська одиниця — підприємство.

Кожне підприємство має матеріальні складові своєї діяльності, тобто засоби господарства. До засобів господарства відносяться:

- засоби виробництва — майно, що одномоментно або багаторазово використовується у процесі виробництва;
- засоби у сфері обігу — готова продукція або товари, готівкові кошти та їх еквіваленти, кошти у розрахунках;
- засоби невиробничої сфери — об'єкти науки, культури, охорони здоров'я тощо.

Кожен із видів господарських засобів має свої складові, які детально

будуть розглянуті у наступному розділі.

Усі засоби господарства мають свої джерела утворення, які можна об'єднати у дві великі групи:

- власні кошти,
- позикові кошти.

У процесі діяльності підприємства відбуваються постійні зміни у складі господарських засобів: придбання нових засобів, використання їх для виготовлення продукції, випуск готової продукції, її реалізація. Ці зміни називаються господарськими процесами. Підприємства повинні забезпечити облік і засобів господарства, і господарських процесів.

Таким чином, предмет бухгалтерського обліку складають господарські засоби і їх використання у ході господарських процесів.

Об'єкти бухгалтерського обліку дуже різноманітні. Їх можна об'єднати в групи: засоби господарства, джерела їхнього утворення, господарські процеси.

Метод бухгалтерського обліку (Method of Accounting) — це система прийомів, що забезпечують отримання, обробку та надання облікової інформації. Основними прийомами бухгалтерського обліку є: документація, інвентаризація, оцінювання, калькуляція, система рахунків, подвійний запис, баланс. Всі елементи тісно пов'язані між собою.

Документація (Documentation) — спосіб первинної реєстрації об'єктів обліку. Документ — єдине обґрунтування відображення в обліку.

Інвентаризація (Stocktaking) — зіставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю об'єктів обліку для виявлення відхилень, виправлення помилок та контролю за збереженням цінностей.

Оцінка (Rating) — відображення у грошовій формі об'єктів обліку для їх узагальнення.

Калькуляція (Calculation) — грошова оцінка об'єктів, вартість яких може бути визначена тільки після відображення всіх витрат.

Система рахунків (System of Accounts) — це спосіб групування господарських засобів та їх джерел за економічно однорідними ознаками та поточний облік їх змін у кількісному і вартісному параметрах. Для групування господарських засобів використовують активні рахунки, для обліку джерел — пасивні.

Подвійний запис (Double Entry) — процес відображення господарських операцій та викликаних ними змін одночасно на двох рахунках бухгалтерського обліку в одній і тій самій сумі.

Баланс (Balance) — метод групування й відображення в грошовій оцінці на певну дату господарських засобів та їхніх джерел, при якому сума господарських засобів дорівнює сумі їхніх джерел.

1.3 Нормативне регулювання бухгалтерського обліку

Під обліковим законодавством розуміють сукупність правових актів та окремих обліково-правових норм, які регулюють бухгалтерський облік. Система такого законодавства поділяється на закони та підзаконні акти. Основним нормативним актом з бухгалтерського обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який забезпечує одноманітність обліку майна, зобов'язань, господарських операцій, складання і надання користувачам необхідної достовірної інформації про майновий стан підприємств, їхні доходи і витрати. Він встановлює єдині правові і методологічні засади організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні. Закон закріплює методологічні основи збирання, реєстрації й узагальнення інформації, що здійснюється шляхом суцільного, безперервного документування всіх господарських операцій. Підзаконними нормативними актами Міністерства фінансів, які регламентують бухгалтерський облік, є національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Рівні державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні наведено на рис. 1.2.

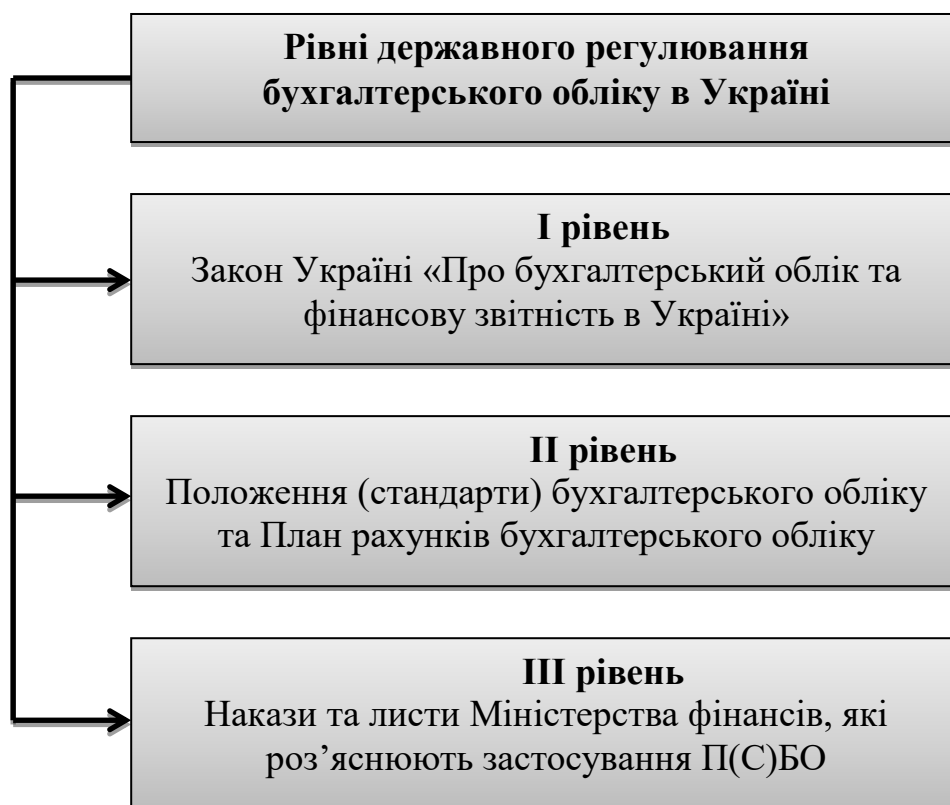


Рисунок 1.2 – Структура державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Усі нормативні й методичні регламенти та положення з метою правильного використання в практичній діяльності класифікуються за різними ознаками.

За ознакою обов'язкового застосування організаційні документи поділяються на обов'язкові (Закон про бухгалтерський облік, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку тощо) і внутрішні документи підприємства.

За ознакою конкретизації розрізняють типові й індивідуальні документи.

За сферою застосування організаційні документи, залежно від їх поширення на об'єкти організації обліку поділяються на такі, що регламентують види робіт, — обліковий процес (графіки, стандарти), роботу апарату управління (положення про відділи, посадові інструкції тощо), обліковий процес і роботу апарату управління одночасно (методичні вказівки з ведення обліку в умовах його автоматизації).

З позицій поширення на елементи організаційної структури організаційні документи поділяються на загальнооб'єктні — такі, що поширюються на всі елементи організаційної структури підприємства, — як, наприклад, статут або положення про підприємство, та внутрішньооб'єктні — такі, що поширюються на окремі функціональні підрозділи і служби, а також посадові — такі, що регламентують діяльність посадових осіб (посадові інструкції), та часткові — такі, що регламентують діяльність певної частини, етапу робіт, процесів.

Кожне підприємство самостійно встановлює правила організації, методології і ведення бухгалтерського обліку. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємствах та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, реєстрах і звітності протягом встановленого терміну несе власник або уповноважений ним орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством.

При використанні загальних і галузевих положень та інструкцій на кожному підприємстві чи в установі індивідуально розробляють нормативні документи, які регламентують діяльність окремих облікових працівників. Це, здебільшого, положення про бухгалтерію та посадові інструкції. У Положенні про бухгалтерію наводяться її структура, завдання, функції, права і відповідальність. У типовій структурі Положення про бухгалтерію мають обов'язково бути назва підрозділу, загальні положення, мета, організаційна структура, завдання, функції. Крім того, у Положенні мають бути визначені права, відповідальність та взаємовідносини з іншими функціональними підрозділами, порядок стимулювання, розширення, реорганізації або ліквідації.

Посадові інструкції розробляють на кожну посадову особу бухгалтерії — головного бухгалтера, його заступника, бухгалтера з обліку виробничих

запасів, бухгалтера з обліку розрахунків з оплати праці тощо. У типовій структурі посадової інструкції обов'язковими є назва посади, загальні положення, мета, завдання, обов'язки, права і відповідальність, взаємозв'язок з іншими посадовими особами, критерії оцінювання виконання обов'язків, оклад, премії, порядок призначення, звільнення з посади, переведення на іншу посаду тощо. Складовою частиною організації обліку на підприємстві є перелік документів, які використовуються для первинного відображення господарських операцій, а також перелік облікових реєстрів, необхідних для накопичення та систематизації інформації.

Перелік документів має бути затверджено наказом або розпорядженням керівника підприємства про організацію облікової роботи, до нього можуть входити:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, який містить синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог вчасності і повноти обліку та звітності;

- форми первинних облікових документів, що застосовуються для оформлення фактів господарської діяльності, за якими не передбачено типових форм первинних облікових документів, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;

- порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань;

- правила документообігу і технологія обробки облікової інформації;

- порядок контролю за господарськими операціями;

- обов'язки головного бухгалтера;

- інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

Контрольні запитання

1. Назвіть складові господарського обліку.
2. У чому полягають функціональні особливості оперативного та статистичного обліку?
3. Які функції виконує бухгалтерський облік?
4. Розкрийте сутність основних принципів бухгалтерського обліку.
5. Охарактеризуйте сутність предмета бухгалтерського обліку.
6. Назвіть об'єкти обліку та їх складові.
7. Розкрийте сутність елементів методу бухгалтерського обліку.
8. Що забезпечує основний нормативний акт з бухгалтерського обліку?
9. Які нормативні акти Міністерства фінансів регламентують бухгалтерський облік?

Тема 2 Бухгалтерський баланс

2.1 Структура бухгалтерського балансу

Бухгалтерський баланс є важливим документом бухгалтерської звітності. Термін «баланс» у бухгалтерському обліку використовується у трьох значеннях:

- як форма звітності — таблиця, в якій майно підприємства відображається у грошовій формі на певну дату за ознаками: господарського управління — актив; права власності — пасив;
- як підсумок кожної сторони таблиці, як визначення їх рівності;
- як метод групування й відображення в грошовій оцінці на певну дату активів, зобов'язань та власного капіталу, результати якого відображаються у формі звітності «Баланс».

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87 (далі П(С)БО 2), дає таке означення: «Баланс — це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його активи, зобов'язання та власний капітал у грошовому виразі на певну дату».

Це означення включає три терміни: «активи», «зобов'язання», «власний капітал», які характеризують складові частини балансу. Для правильного складання балансу дуже важливим є розуміння цих термінів.

Поняття про активи, зобов'язання та власний капітал наведено у П(С)БО 2: «Активи — ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому».

Як бачимо, головним критерієм відображення певних цінностей в активі балансу є те, що підприємство контролює вигоди, отримані від використання майна, та переймає ризики, пов'язані з активом. Водночас право власності не істотно при визначенні активу в балансі підприємства.

Визначення активів у П(С)БО містить ряд понять:

1. Виникнення у результаті минулих подій (тобто господарська операція чи інша подія, що забезпечує збільшення прав на вигоду або контроль над нею, вже відбулася). Наприклад: активом є придбання майна за гроші, в кредит, в обмін на інше майно, безкоштовно; в той же час підписання угоди про придбання не приведе до появи активу.

2. Здійснення контролю підприємством впливає з права управління певними ресурсами. Контроль не залежить від права власності, тобто підприємство здійснює контроль не через власність, а через управління.

3. Майбутня економічна вигода, втілена в активі, є потенціалом, що сприяє надходженню грошових коштів чи їх еквівалентів на підприємство. Наприклад: продаж готової продукції забезпечує надходження грошових

коштів, в той же час існує ризик неплатоспроможності покупця.

Актив відображається у балансі за умови, що:

- оцінка його може бути достовірно визначена;
- очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням. Наприклад, невідшкодована заборгованість підприємства-банкрута не може бути відображена як актив у балансі його кредитора, оскільки надходження грошових коштів не відбудеться.

2.2 Зміст і побудова балансу

Баланс будується у формі таблиці, що складається з двох частин: ліва — актив, права — пасив (у перекладі з лат. слово «актив» означає дійовий, діяти, діяльний; слово «пасив» — утримуваний, бездіяльний). В активі наводиться склад і розміщення господарських засобів, у пасиві — джерела господарських засобів і призначення коштів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Будова балансу

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

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

Статті активу завжди характеризують господарські засоби: основні засоби, запаси, кошти, дебітори та ін. Статті пасиву завжди характеризують джерела власних і залучених коштів: статутний капітал, прибуток, кредити банку, розрахунки з постачальниками тощо. Загальні підсумки активу і пасиву балансу мають бути рівні між собою. Це обов'язкова умова правильності його складання. У цьому виявляється балансове рівняння. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що в обох його частинах відображено у вартісній оцінці одні й ті ж господарські засоби, тільки згруповані за різними ознаками: в активі — за складом і розміщенням, у пасиві — за джерелами їх формування. Кожна група господарських засобів, розміщених в активі, має відповідне джерело їх формування, відображене в пасиві балансу. Відсутність рівності підсумків активу і пасиву балансу свідчить про наявність помилок, допущених при його складанні. Отже, бухгалтерський баланс — це фіксування на певну дату (як правило, 1-ше число місяця) активів і

пасивів, які складаються з окремих статей, рівність активів і пасивів у грошовій оцінці.

2.3 Статті бухгалтерського балансу

Активи і пасиви балансу поділяються на окремі показники — статті балансу. Статті балансу групуються за розділами (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Групування статей балансу за розділами

АКТИВ	ПАСИВ
I. Необоротні активи	I. Власний капітал
II. Оборотні активи	II. Забезпечення наступних витрат і платежів
III. Витрати майбутніх періодів	III. Довгострокові зобов'язання
IV. Необоротні активи та групи вибуття	IV. Поточні зобов'язання
	V. Доходи майбутніх періодів
Баланс	Баланс

Як видно з таблиці, актив балансу поділяється на чотири розділи. Розглянемо їх докладніше.

Оборотні активи (Current assets) – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Необоротні активи (Non-current assets) – всі активи, що не є оборотними. Наприклад: до оборотних активів відносяться грошові кошти, товарно-матеріальні запаси, дебіторська заборгованість, до необоротних активів — основні засоби, нематеріальні активи тощо.

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

Витрати майбутніх періодів (Prepaid expenses) – це витрати, оплачені у звітному періоді, які відносяться до наступних облікових періодів, наприклад, наперед сплачені послуги або орендна плата.

Четвертий розділ це необоротні активи та групи вибуття. Пасив балансу складається з п'яти розділів. Визначення власного капіталу наведено вище.

Зобов'язання класифікуються залежно від терміну погашення на:

– поточні — ті, що будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або не пізніше дванадцяти місяців, починаючи від дати балансу. Наприклад: короткострокові кредити банків, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, тобто частина довгострокових зобов'язань, що має бути погашена протягом дванадцяти місяців від дати складання балансу;

– довгострокові — всі інші.

У деяких випадках у момент виникнення зобов'язання його сума

визначається із застосуванням попередніх аналітичних або експертних оцінок. Такі зобов'язання називаються забезпеченими. До них відносяться, наприклад, зобов'язання щодо гарантійного ремонту. Оскільки конкретна сума таких витрат залежить від майбутніх подій, підприємство змушене створити відповідний резерв, який відображається у II розділі пасиву «Забезпечення наступних витрат і платежів».

Доходи майбутніх періодів (Deferred income) – це зобов'язання, які виникли в результаті попередньої довгострокової оплати замовником послуг підприємства.

Наприклад: отримана орендна плата за рік відноситься спочатку на доходи майбутніх періодів і списується в міру надання послуг щомісячно.

Як видно з вищевикладеного, статті активу балансу групуються в розділи за їх спроможністю перетворюватися на грошові кошти. Така ознака називається ліквідністю. У балансі статті розміщуються в міру зростання ліквідності: від нематеріальних активів, які досить важко реалізувати, до грошових коштів. Статті пасиву балансу групуються за ознакою часу, необхідного для повернення боргів.

2.4 Зміни в балансі, обумовлені господарськими операціями

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

Процеси здійснення господарської діяльності складаються з окремих господарських операцій. Під їх впливом відбуваються різноманітні зміни у активах, зобов'язаннях та власному капіталі підприємства та їхніх структурах.

Залежно від характеру цього впливу господарські операції поділяються на 4 типи. Для їх розгляду використаємо такі умовні позначення:

A — актив балансу,

П — пасив балансу,

Z — загальна сума змін.

Перший тип операцій, який спричиняє зміни тільки в активі балансу: одна стаття активу збільшується, а друга зменшується на однакову суму. Загальний підсумок балансу не змінюється. Схематично цей тип змін у балансі можна зобразити так:

$$A + Z - Z = П.$$

До операцій такого типу належать: видача готівки з каси підзвітним

особам, надходження заборгованості від дебіторів у касу чи на рахунки в банку, оприбуткування готової продукції з виробництва, відпуск сировини і матеріалів у виробництво та ін.

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

$$A = \Pi + Z - Z.$$

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

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

$$A + Z = \Pi + Z.$$

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

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

$$A - Z = \Pi - Z.$$

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

Висновок:

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

Згідно з П(С)БО 2: «Зобов'язання — заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди».

Це означає, що підприємство має обов'язок щодо оплати раніше отриманого активу або невідмовну угоду щодо його придбання.

Зобов'язання відображаються у балансі, якщо:

– його оцінка може бути достовірно визначена. Наприклад, сума зобов'язань за отримані товари однозначно визначена в контракті та документах, за якими здійснювалося надходження товарів;

– існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Наприклад, рішення про придбання активу у майбутньому не приводить до виникнення зобов'язання. Обов'язки можна розглядати як зобов'язання лише тоді, коли вони мають бути виконані неминуче та мають певний термін виконання. Погашення зобов'язання, як правило, викликає зменшення ресурсів підприємства. Наприклад, оплата отриманих товарів викликає відтік грошових коштів.

Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вираховування його зобов'язань. З цього випливає:

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

Суму зобов'язань та власного капіталу називають пасивами.

Таким чином, у балансі підсумок активів повинен дорівнювати сумі пасивів. Цей підсумок називається валютою балансу.

Контрольні запитання

1. Дайте означення балансу як елемента методу бухгалтерського обліку.
2. Охарактеризуйте структуру активу балансу.
3. Охарактеризуйте структуру пасиву балансу.
4. Поясніть економічну сутність балансового рівня.
5. Як Ви розумієте поняття «стаття балансу»?
6. Назвіть критерії, за якими засоби можуть вважатись активними.
7. Назвіть критерії, за якими джерела можуть вважатись пасивними.
8. Які типи господарських операцій впливають на структуру балансу?
9. Наведіть приклади господарських операцій, які по-різному впливають на структуру балансу.

Тема 3 Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис

3.1 Рахунки бухгалтерського обліку. Призначення та побудова рахунків

Відомо, що на кожному підприємстві здійснюється величезна кількість різноманітних господарських операцій, кожна з яких відповідно впливає на баланс. А щоб зробити цей процес доступним та можливим для управління, господарські операції недостатньо реєструвати в книгах чи журналах: постає потреба у групуванні та систематизації цих операцій на засадах чітко визначеної методології та методики. Це потребує опрацювання спеціальних правил, затвердження в установленому порядку системи нормативно-правових актів, створення механізму накопичення, обробки та передавання облікової інформації, необхідної для здійснення процесу управління.

Процес накопичення інформації починається з моменту оформлення первинного документа. Створюється масив даних, який відображає різноманітні факти виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства. Ці факти треба згрупувати в окремі масиви за відповідними ознаками та систематизувати за видами активів, власного капіталу й зобов'язань.

Рахунки, як і інші складові методу бухгалтерського обліку, мають свою історію. Спочатку їх розглядали тільки як сам процес підрахунку чогось: грошей, матеріалів і сировини, різних запасів тощо. Оцінюючи роль і значення рахунків у систематизації та накопиченні облікової інформації, необхідно підкреслити, що вони відіграють вирішальну роль у визначенні форми бухгалтерського обліку на кожному підприємстві. Жодна інша складова методу не впливає на вибір форми бухгалтерського обліку так, як це роблять рахунки.

Отже, суть рахунків бухгалтерського обліку полягає в групуванні та систематизації господарських операцій за відповідними ознаками та видами господарських засобів і джерел їх утворення, що створює налагоджену систему поточного бухгалтерського обліку на підприємстві.

Рахунки бухгалтерського обліку (Scores of accounting) – це спосіб поточного обліку, контролю та групування за економічно однорідними видами господарських засобів, їх джерел та операцій. Для обліку залишку і руху певного виду господарських засобів використовують окремий рахунок. Рахунки мають вигляд двосторонніх таблиць, на яких окремо обліковуються збільшення і зменшення об'єктів обліку. Ліву частину рахунка називають дебетом, праву — *кредитом (Credit)*.

Оскільки об'єкт бухгалтерського обліку характеризується певним станом, тобто наявністю на певний момент часу засобів, коштів і джерел, то перш за все на рахунку фіксують цей стан, що називається початковим

залишком, або початковим сальдо.

Слово «сальдо» походить від італ. *saldo*, що означає «розрахунок». Після цього на рахунках відображають господарські операції, тобто зміни засобів і їх джерел. При цьому збільшення об'єкта обліку записують на одній стороні рахунку, а зменшення — на протилежній. Маючи інформацію про початкове сальдо об'єкта обліку та зміни протягом звітного періоду, визначають сальдо на кінець звітного періоду. Накопичена інформація про рух об'єкта обліку, відображеного за дебетом і кредитом, називається *оборотом*. У міру здійснення господарських операцій їх реєструють за дебетом або кредитом рахунку. Підсумок сум операцій за дебетом рахунку називають дебетовим оборотом, а підсумок сум операцій за кредитом рахунку — кредитовим оборотом. Кінцевий залишок засобів на рахунку називають кінцевим сальдо або залишком на кінець періоду.

Умовно всі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на активні та пасивні. Рахунки, що призначені для обліку активів підприємства, називають активними. Рахунки, що відображують облік джерел формування активів, називають пасивними. При обчисленні кінцевого сальдо активних і пасивних рахунків слід керуватися такими правилами:

- в активних рахунках початковий залишок (сальдо) і всі збільшення реєструють за дебетом рахунку, а всі зменшення — за кредитом;
- в пасивних рахунках — навпаки. Початковий залишок (сальдо) і всі збільшення показуються за кредитом рахунку, а всі зменшення — за дебетом (рис. 3.1).

СТРУКТУРА АКТИВНОГО РАХУНКУ

активний рахунок	
Сальдо — початковий залишок	
Збільшення «+»	Зменшення «-»
Сальдо — кінцевий залишок	

СТРУКТУРА ПАСИВНОГО РАХУНКУ

пасивний рахунок	
	Сальдо — початковий залишок
Зменшення «-»	Збільшення «+»
	Сальдо — кінцевий залишок

Рисунок 3.1 – Структура рахунків бухгалтерського обліку

Враховуючи це, періодично, після узагальнення даних за дебетом і кредитом рахунків, визначається кінцеве сальдо. В активних рахунках його визначають за таким алгоритмом: до початкового дебетового сальдо додають оборот за дебетом рахунку і віднімають оборот за кредитом рахунку.

$$C_{\text{до кінц.}}^A = C_{\text{до поч. деб.}} + \sum \text{обор. деб.} - \sum \text{обор. кред.}$$

У пасивних рахунках до кредитового сальдо додають кредитовий оборот і віднімають оборот за дебетом рахунку.

$$C_{\text{до кінц.}}^П = C_{\text{до поч. кред.}} + \sum \text{обор. кред.} - \sum \text{обор. деб.}$$

В активних рахунках сальдо може бути лише дебетовим або вони можуть зовсім не мати сальдо. У пасивних рахунках сальдо може бути лише кредитовим або вони можуть зовсім не мати сальдо.

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

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

При відкритті рахунків у них записують початкові сальдо на підставі даних статей балансу. Оскільки господарські засоби розміщені в лівій стороні балансу — активі, то і сальдо в активних рахунках записують зліва в дебеті рахунку. Оскільки джерела господарських засобів відображають у балансі з правої сторони, то і сальдо в пасивних рахунках записують справа у кредиті рахунку. Отже, активні рахунки завжди мають дебетове сальдо, а пасивні рахунки — кредитове, що засвідчує тісний взаємозв'язок між балансом і рахунками.

3.2 Подвійний запис, його обґрунтування та значення

Як складова (елемент) методу бухгалтерського обліку, подвійний запис налічує близько тисячі років. Відтоді подвійний запис постійно удосконалював форми і методи реєстрації, накопичення і обробки інформації, які, з розвитком продуктивних сил і особливо з появою в ХХ столітті електронної обчислювальної техніки, значно змінювались. Сутність же самого подвійного запису не змінювалась, бо не виникала головна потреба в ньому — потреба управління господарством.

Сутність подвійного запису, полягає в тому, що кожна господарська операція записується двічі — за дебетом одного рахунку і за кредитом іншого. Відтак, щоб відобразити на рахунках господарську операцію, треба спочатку осмислити, що сталося в результаті цієї операції, тобто яких рахунків вона стосуватиметься.

Подвійний запис — метод, що впливає з економічної суті відображення операцій, кожна з яких обумовлює зміни у двох частинах в

активі, у пасиві чи в активі й пасиві одночасно. Це важливий принцип однакового відображення господарських операцій на рахунках.

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

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

Порядок запису на рахунках бухгалтерського обліку більш наочно розглянемо на прикладі (табл. 3.1):

Таблиця 3.1 – «Баланс підприємства на 31 _____ р.»

Статті	Сума	Статті	Сума
Основні засоби	30 000	Статутний капітал	32000
Виробничі запаси	4000	Нерозподілений прибуток	3000
Малоцінні та швидкозношувані предмети	1000	Розрахунки з постачальниками	6000
Каса	100	Розрахунки з робітниками	2300
Поточний рахунок	8200		
Баланс	45300	Баланс	45300

1-а операція. Підприємство отримало з поточного рахунку в касу 600 грн. На цю операцію необхідно зробити таку проводку:

Дебет рахунку «Каса» _____
Кредит рахунку «Рахунки в банках» _____ — 600 грн.

На підставі даної бухгалтерської проводки роблять запис на рахунках бухгалтерського обліку. Для цього на основі залишків балансу відкривають рахунки на початок звітного періоду.

Відкриття рахунків полягає в тому, що за кожним з них записують сальдо на початок звітного періоду.

2-а операція. З каси підприємства виплачена зарплата робітникам у сумі 500 грн.

Дебет рахунку «Розрахунки за виплатами працівникам» _____
Кредит рахунку «Каса» _____ — 500 грн.

3-а операція. Підприємство погасило з поточного рахунку

заборгованість перед постачальниками у сумі 5000 грн.

Дебет рахунку «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» — 5000 грн.

Кредит рахунку «Поточний рахунок»

4-а операція. Від постачальників надійшли МШП (малоцінні та швидкозношувані предмети) на суму 2400 грн.

Дебет рахунку «МШП»

Кредит рахунку «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» — 2400 грн.

3.3 Синтетичні та аналітичні рахунки

За ступенем узагальнення господарських засобів, джерел їхнього утворення та господарських процесів у поточному бухгалтерському обліку рахунки поділяються на:

- синтетичні,
- аналітичні.

Синтетичні рахунки призначено для отримання узагальненої (об'єднаної) інформації. А тому облік, побудований на основі цих рахунків, називається синтетичним. Синтетичний облік дає можливість накопичувати зведені дані про активи, власний капітал, зобов'язання і господарську діяльність підприємства. Синтетичний облік ведеться на рахунках першого порядку, коли на кожний вид активів і пасивів відкривається окремий рахунок.

Дані синтетичного обліку в узагальненому вигляді відображуються у відповідних регістрах. Синтетичні рахунки містять значно меншу кількість розрахунків або вказівок на конкретні види матеріальних цінностей проти рахунків аналітичних. Особливими ознаками синтетичних рахунків є те, що:

- усі синтетичні рахунки мають двоцифровий код;
- на синтетичних рахунках інформація узагальнюється за економічно однорідними видами майна чи джерел його утворення;
- поточний облік на синтетичних рахунках та узагальнення даних в кінці місяця здійснюються тільки в грошовому вимірнику;
- для синтетичного обліку відводиться обмежене коло облікових регістрів — журнал реєстрації господарських операцій, окремі журнали-ордери, книга «Журнал-Головна», оборотний і сальдовий баланс тощо;
- стан активів і пасивів, що впливає з більшості синтетичних рахунків, показується в бухгалтерському балансі за однойменними статтями.

Однак для управління діяльністю підприємства самої тільки узагальненої інформації ще недостатньо. Відтак ті дані, що зафіксовані на синтетичних рахунках (особливо щодо виробничих запасів, незавершеного виробництва), у поточному управлінні використовуються обмежено.

Про що може говорити, наприклад, загальний показник витрат на сировину, матеріали, покупні напівфабрикати, паливо, інші оборотні активи, коли для управління виробництвом треба мати конкретну інформацію — що саме і скільки є в наявності, за якими цінами купувалося і т. ін. На основі аналітичних рахунків будується аналітичний облік, в якому сконцентровано до дрібниць виважену інформацію про наявність та рух необоротних і оборотних активів, власного капіталу і зобов'язань за їхніми видами.

Розглянемо це на прикладі.

Припустимо, що синтетичний рахунок «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» містить такі дані (в грн).

«Розрахунки з постачальниками»			
Д-т		К-т	
3) 5000		С-до 4) 2400	6000
Оборот	5000	Оборот С-до:	2400 3400

Цей синтетичний рахунок об'єднує двох конкретних постачальників:

– підприємство «А»

– підприємство «Б».

В аналітичних рахунках цих підприємств будуть такі записи:

Д-т	Підприємство А		К-т	Д-т	Підприємство Б		К-т
3) 2000	С-до 4) 400	2400		3) 3000	С-до 4) 2000	3600	
Оборот	2000	400 С-до:	800	Оборот	3000	2000 С-до:	2600
	2600 + 800 = 3400						

Як видно, аналітичні рахунки мають докладнішу інформацію, ніж синтетичні. Так, якщо дані синтетичного рахунку містять суму кредиторської заборгованості, їхнє виникнення та погашення, то аналітичний облік дає інформацію щодо конкретних постачальників і стан розрахунків з кожним із них. Розглянутий приклад показує, що між аналітичними рахунками і відповідним синтетичним рахунком є тісний взаємозв'язок, який полягає в тому, що сальдо і господарські операції, які відображуються у дебеті і кредиті синтетичного рахунку, мають бути відображені у дебеті та кредиті відповідних аналітичних рахунків.

Між синтетичними і аналітичними рахунками існує постійний взаємозв'язок, який забезпечує достовірність, доступність і зрозумілість облікової інформації кожному користувачеві. Те, що відображене на синтетичних рахунках, має бути відображене й на аналітичних. Отже, тут фіксується прямий зв'язок між синтетичним і аналітичним обліком, а відтак сума аналітичних рахунків до відповідного синтетичного рахунку має дорівнювати сумі синтетичного рахунку.

3.4 Узагальнення даних поточного обліку

Інформацію поточного синтетичного і аналітичного обліку періодично узагальнюють по підприємству в цілому. Роблять це за допомогою оборотних відомостей.

Узагальнення даних обліку починається з підрахунку оборотів та залишків з дебетом і кредитом з наступним обчисленням кінцевих сальдо синтетичних та аналітичних рахунків. Оборотні відомості є способом періодичного узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку, засобом перевірки записів в обліку, а також засобом перевірки правильності складання балансу.

Розрізняють два види оборотних відомостей:

- за синтетичними рахунками;
- за аналітичними рахунками.

Розглянемо порядок складання оборотної відомості за синтетичними рахунками (табл. 3.2) на прикладі тих рахунків, що були наведені вище.

Таблиця 3.2 – Оборотна відомість за синтетичними рахунками

Рахунки	Сальдо на 1 число місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець періоду	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1. Основні засоби	30000				30000	
2. Виробничі запаси	4000				4000	
3. МШП	1000		2400		3400	
4. Каса	100		600	500	200	
5. Рахунки в банках	8200			5600	2600	
6. Статутний капітал		32000				32000
7. Нерозподілений прибуток		3000				3000
8. Розрахунки з постачальниками та підрядниками		6000	5000	2400		3400
9. Розрахунки за виплатами працівникам		2300	500			1800
Разом	45300	45300	8500	8500	40200	40200

Оборотна відомість характеризує кожен рахунок і показує сальдо на початок періоду, обороти за дебетом і кредитом за місяць і сальдо на кінець звітного періоду. Характерною особливістю оборотної відомості є те, що вона містить три пари однакових підсумків:

- початкових сальдо;
- оборотів;
- кінцевих сальдо.

Тотожність підсумків початкових сальдо впливає з балансового методу. Збіг підсумків дебетових оборотів з підсумком кредитових оборотів рахунків впливають із застосування методу подвійного запису в бухгалтерському обліку. Рівність підсумків кінцевих сальдо за дебетом і кредитом рахунків впливає з двох попередніх рівностей. Якщо підсумок по дебету всіх синтетичних рахунків не збігається з підсумками по кредиту рахунків, то це вказує на помилки в поточному бухгалтерському обліку, причинами яких можуть бути неправильні записи початкових сальдо на активних і пасивних рахунках.

Таким чином оборотна відомість за синтетичними рахунками дає можливість виявити в бухгалтерському обліку помилки, пов'язані з порушенням рівності підсумків. Крім оборотної відомості за синтетичними рахунками складають також оборотну відомість за аналітичними рахунками. Ця відомість має інший вигляд, що обумовлено особливостями об'єктів, які обраховують. Розглянемо оборотну відомість за аналітичними рахунками на прикладі рахунку «Розрахунки з постачальниками».

Таблиця 3.3 – Оборотна відомість за рахунком «Розрахунки з постачальниками»

Рахунки	Сальдо на початок періоду		Обороти за місяць		Сальдо на кінець періоду	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Підприємство А		2400	2000	400		800
Підприємство Б		3600	3000	2000		2600
Разом	—	6000	5000	2400	—	3400

Оборотну відомість наведеної форми застосовують для узагальнення даних аналітичного обліку розрахунків з дебіторами, кредиторами, підзвітними особами, робітниками та службовцями підприємства та ін., на яких аналітичний облік ведуть лише в грошовому виразі. За аналітичними рахунками, в яких обліковуються матеріальні цінності, початкові сальдо, обороти та кінцеві сальдо відображають як у грошовому, так і в кількісному вимірюванні.

Таким чином, оборотні відомості характеризують величину і рух конкретних видів господарських засобів. Це дає можливість контролювати збереження і правильність витрачання матеріальних цінностей.

Контрольні запитання

1. Дайте характеристику активних і пасивних рахунків.
2. Поясніть порядок визначення оборотів та залишків на активних і пасивних рахунках.
3. Розкрийте поняття «бухгалтерська проводка».
4. Яке призначення синтетичного та аналітичного обліку?
5. У чому полягає зв'язок між синтетичними й аналітичними рахунками?
6. У чому полягає контрольна функція аналітичного обліку?
7. Чим відрізняється проста бухгалтерська проводка від складної?
8. Економічна сутність активно-пасивного рахунку.
9. Назвіть значення додаткового групування однорідних аналітичних рахунків.
10. У чому полягає функція оборотних відомостей?
11. Чим відрізняються оборотні відомості за аналітичними рахунками від оборотних відомостей за синтетичними рахунками?

Тема 4 Класифікація та план рахунків бухгалтерського обліку

4.1 Класифікація рахунків бухгалтерського обліку

Ведення обліку — це передовсім здійснення відповідних записів на рахунках, тобто ведення рахунків. Рахунки займають центральне місце в системі бухгалтерського обліку. Вони органічно пов'язані з усіма елементами методу бухгалтерського обліку. Так, рахунки відкривають за даними балансу (проводять розчленування балансу на рахунки), а рахункові дані, в свою чергу, узагальнюються в балансі; документація, що є підставою для відображення операцій на рахунках, надає обліку юридичної правомочності й доказовості; інвентаризація забезпечує відповідність облікових даних, відображених на рахунках, реальній дійсності; подвійний запис регламентує порядок відображення операцій на рахунках, здійснюючи контроль за повнотою та правильністю процесу; оцінка та калькуляція дають змогу використати узагальнюючий вимірник, а з другого боку, дані рахунків є підставою для визначення фактичної собівартості; облікові дані, відображені на рахунках, є інформаційною базою для складання й перевірки звітності.

Таким чином, здійснення облікового процесу за всіх умов передбачає обов'язкове ведення, використання рахунків. При цьому слід мати на увазі, що бухгалтерські рахунки є і носіями облікової інформації, і знаряддям її одержання, накопичення з метою подальшого використання для здійснення контролю, складання звітності, проведення аналізу. Відтак через рахунки значною мірою реалізується й контрольна функція обліку.

Оскільки господарська діяльність кожного підприємства є різноманітною, то для відображення наявності та руху коштів і матеріальних засобів на всіх об'єктах бухгалтерського обліку використовується велика кількість рахунків. Нині чинним планом рахунків для відображення виробничо-господарської діяльності підприємств і організацій передбачено понад 80 синтетичних рахунків. Більшість рахунків є однотипними, хоч і використовуються для відображення різних засобів, джерел чи господарських процесів. Це дає змогу рахунки з однаковим економічним змістом чи призначенням об'єднати у відповідні групи і з'ясувати, які показники можна одержати за допомогою таких рахунків та як саме об'єкти треба обліковувати на цих рахунках. Отже, групування рахунків бухгалтерського обліку за певними встановленими ознаками суттєво полегшує їх вивчення, оскільки дає змогу розглядати цілі групи рахунків, а не кожний рахунок окремо.

Класифікація рахунків сприяє вивченню змісту і будови рахунків. Знаючи загальні, істотні та відмінні ознаки окремих груп рахунків, легше

визначити для чого призначений та як використовується той або інший рахунок у бухгалтерському обліку. Класифікація рахунків є неодмінною умовою при складанні Плану рахунків, тобто визначенні переліку (номенклатури) рахунків, які застосовуються на підприємстві.

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку має відповідати таким принципам:

- повноті (господарські засоби та джерела їх утворення, господарські процеси та результати діяльності мають повною мірою відобразитися на рахунках);

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

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

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

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

- За основними ознаками рахунки бухгалтерського обліку класифікують:

- за економічним змістом;

- за призначенням і структурою.

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

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

Обидві класифікації рахунків (Classification of Accounts) — це науково обґрунтовані групування, вони взаємопов'язані й доповнюють одна одну, полегшують теоретичне вивчення змісту рахунків і їх використання у практичній роботі.

4.2 Класифікація рахунків за економічним змістом

Класифікація рахунків за економічним змістом дає можливість встановити, які рахунки слід застосовувати для обліку певного об'єкта, тобто ця класифікація дозволяє визначити систему рахунків, які необхідно використовувати на підприємствах тієї чи іншої галузі. Вона будується відповідно до класифікації об'єктів бухгалтерського обліку.

За економічним змістом рахунки поділяють на три основні групи та одну доповнювану (рис. 4.1):

- рахунки господарських засобів;
- рахунки господарських процесів;
- рахунки джерел формування засобів;
- рахунки обліку операцій, які не відображені в балансі (позабалансові рахунки).

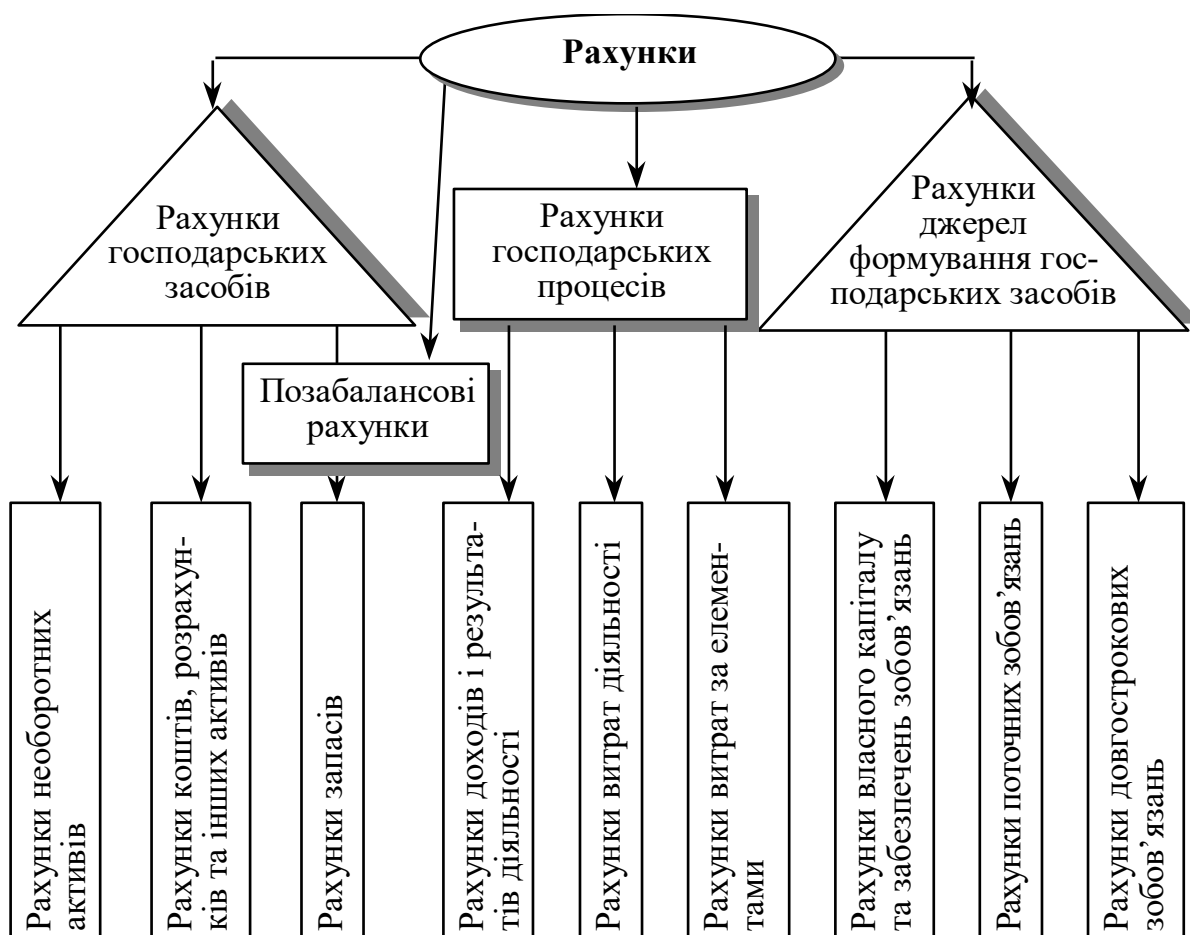


Рисунок 4.1 – Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом

Класифікація рахунків за економічним змістом дає змогу згрупувати рахунки залежно від того, що саме на них обліковується.

Рахунки для обліку необоротних активів використовують для

отримання та узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, нематеріальних активів, фінансових та капітальних інвестицій та інших необоротних активів. До них належать рахунки: «Основні засоби», «Нематеріальні активи», «Знос (амортизація) необоротних активів», «Капітальні інвестиції» та ін.

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

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

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

Всі розглянуті вище рахунки є активними. За дебетом цих рахунків відображаються надходження (збільшення) господарських засобів (активів), а за кредитом — зменшення (вибуття) активів. Залишок (сальдо) за активними рахунками завжди вказує на наявність господарських засобів на початок та кінець облікового періоду.

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

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

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

Рахунки забезпечення зобов'язань використовують для отримання інформації про стан і рух різних забезпечень, цільове фінансування і

цільові надходження тощо. До них належать рахунки: «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», «Цільове фінансування і цільові надходження».

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

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

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

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

Кругооборот капіталу підприємства здійснюється через господарські процеси: постачання (купівля), виробництво та реалізація (продаж). Економічний зміст цих операцій відображають рахунки господарських процесів. На цих рахунках обліковують господарські операції, пов'язані із заготівлею та придбанням ресурсів, виробництвом продукції (виконання робіт та надання послуг) та її реалізацією. До рахунків господарських процесів належать: «Капітальні інвестиції», «Виробництво», «Собівартість реалізації», «Доходи від реалізації» та ін.

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

4.3 Класифікація рахунків за призначенням і структурою

За структурою і призначенням рахунки поділяються на основні, регулювальні, операційні, фінансово-результативні та позабалансові.

Таке групування дозволяє визначити порядок обліку господарських операцій на рахунках, забезпечує можливість більш раціонального уявлення про показники діяльності підприємства.

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

До основних рахунків відносяться:

- інвентарні;
- рахунки капіталу;
- рахунки розрахунків.

Інвентарні рахунки застосовують для обліку наявності та руху матеріальних цінностей і коштів. Головне їх призначення — контроль за наявністю господарських засобів підприємства. Рахунки цієї групи умовно поділяють на матеріальні та рахунки коштів.

Матеріальні рахунки призначені для обліку наявності та руху основних засобів, товарно-матеріальних цінностей і контролю за їх збереженням. Відносно балансу вони є активними (рахунки № 10, 11, 20, 22, 26, 28). Рахунки коштів призначені для обліку грошових коштів. Вони також є активними (рахунки № 30, 31, 33). Рахунки капіталу використовуються для обліку джерел утворення власних засобів. Вони є пасивними (рахунки № 40, 41, 42, 43).

Рахунки розрахунків призначені для відображення дебіторської та кредиторської заборгованості.

Рахунки, на яких обліковується дебіторська заборгованість, є активними (рахунки № 36, 37). Рахунки, на яких обліковується кредиторська заборгованість, є пасивними (рахунки № 66, 50, 55, 51, 52, 53, 54, 68).

Окремі рахунки цієї групи є активно-пасивними (рахунки № 327, 64, 65, 377), на них одночасно обліковується дебіторська і кредиторська заборгованість. Ці рахунки можуть мати два залишки за дебетом (дебіторська заборгованість) і за кредитом (кредиторська заборгованість).

Регулювальні рахунки призначені для уточнення оцінки господарських засобів і визначення реального розміру джерел утворення засобів. Дані рахунки поділяються на:

- контрарні;
- доповнювані;
- контрарно-доповнювані.

Контрарні регулюючі рахунки призначаються для зменшення оцінки

засобів і джерел їх утворення. За будовою ці рахунки протилежні до рахунків, які вони зменшують. Так, якщо зменшується оцінка засобів, то самі вони є контрактивними, пасивними (рахунки № 131, 132, 133), якщо зменшується величина джерел утворення засобів, то контрарні рахунки відносяться до контрпасивних і є активними.

Доповнювані регулювальні рахунки збільшують оцінку засобів або джерел їх утворення. За будовою вони такі ж, як і рахунки, які вони доповнюють. Використовуються вони в аналітичному обліку. Наприклад, до суми транспортно-заготівельних витрат додається вартість придбаних матеріалів або сировини, таким чином визначається фактична собівартість матеріальних цінностей.

Контрарно-доповнювані рахунки поєднують в собі ознаки двох попередніх. Їх застосовують, як правило, в аналітичному обліку, зокрема в обліку готової продукції чи матеріалів.

Операційні рахунки призначені для відображення в обліку окремих господарських операцій і процесів, а саме: для обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства.

Вони поділяються на:

- розподільні;
- калькуляційні;
- порівняльні;
- транзитні.

Розподільні рахунки в свою чергу поділяються на збірно-розподільні та бюджетно-розподільні.

Збірно-розподільні призначені для збору і розподілу витрат між об'єктами в одному звітному періоді. Ці рахунки є активними і закриваються наприкінці звітного періоду і, таким чином, вони не мають сальдо (рахунки № 91, 92, 93, 94, 70, 71).

Бюджетно-розподільні рахунки призначені для відображення витрат і їх розподілу між окремими звітними періодами. Це активні рахунки (рахунок № 39) і пасивні (рахунки № 47, 69).

За дебетом рахунку № 39 «Витрати майбутніх періодів» відображуються витрати, здійснені в даному періоді, але фактично вони відносяться до майбутнього періоду. За кредитом рахунку № 39 витрати поступово списуються за настанням відповідного періоду. Даний рахунок може мати дебетове сальдо, яке означає нерозподілену суму витрат і відображується в II розділі активу балансу.

Калькуляційні рахунки призначаються для обліку витрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг. За будовою вони є активними (рахунки № 23, 24, 25, 90).

Порівняльні рахунки призначені для відображення окремих господарських операцій і процесів та результатів за ними. Ці рахунки є активно-пасивними. Результат від певної операції чи процесу визначається шляхом порівняння записів за звітний період за дебетом і кредитом цих

рахунків. І на суму цього результату даний рахунок закривається (рахунок № 79 «Фінансові результати»).

Транзитні рахунки використовуються тоді, коли є необхідність акумулювати певні однорідні активи з метою їх подальшого розподілення для забезпечення контролю і управління цими активами.

До цих рахунків відносяться рахунки восьмого класу, на яких відображуються елементи витрат (рахунки № 80, 81, 82, 83, 84, 85). За цими рахунками немає початкового і кінцевого сальдо і вони в кінці звітнього періоду закриваються.

Фінансово-результативні рахунки використовуються для відображення фінансових результатів діяльності підприємства за певний період (рахунок № 44). Ці рахунки активно-пасивні, оскільки результат може бути позитивним (прибуток) і негативним (збиток).

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

Позабалансові рахунки призначені для обліку об'єктів, які не є власністю підприємства, але перебувають у його користуванні. Для цих рахунків притаманна проста форма запису, тобто на них відсутній подвійний запис, і вони не кореспондують між собою і балансовими рахунками (рис. 4.2).

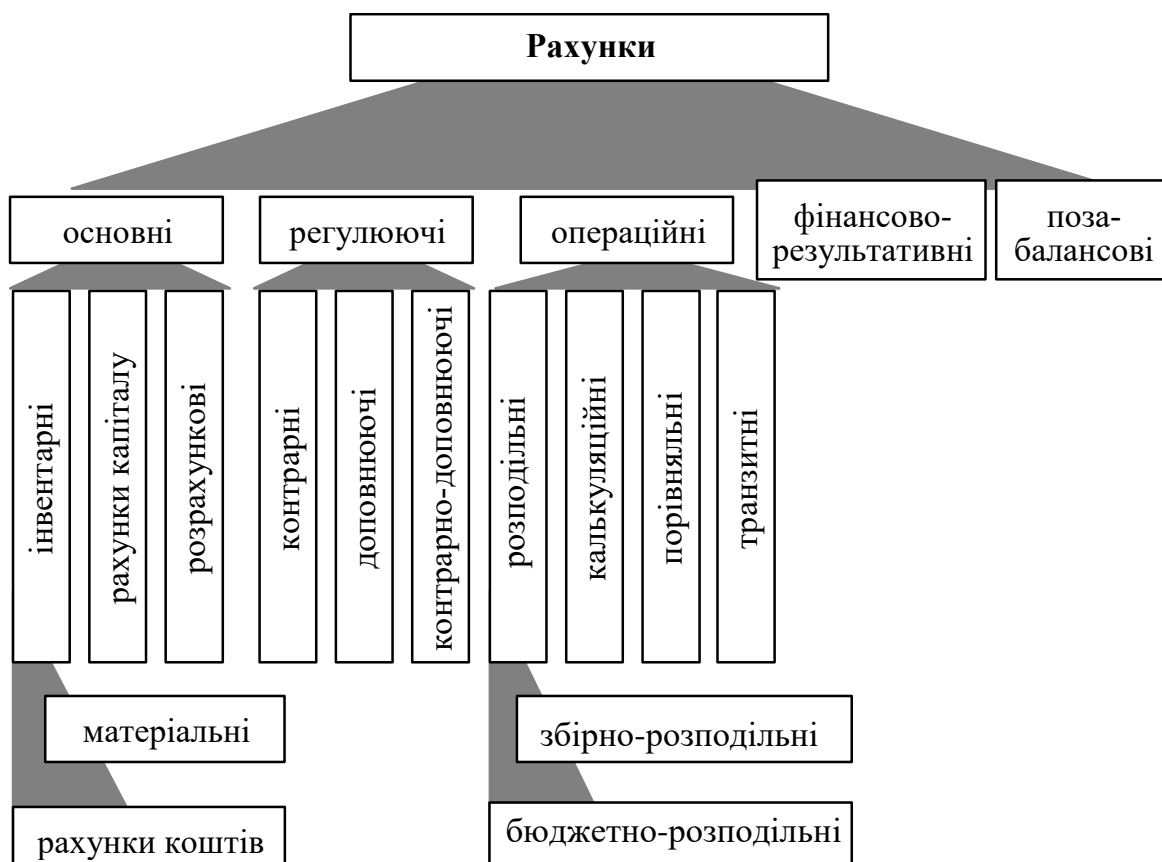


Рисунок 4.2 – Класифікація рахунків за призначенням і структурою

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

4.4 План рахунків та його характеристика

Центральне місце в побудові бухгалтерського обліку, організації всього облікового процесу займає план рахунків. Саме ним визначаються основні методологічні рішення з ведення обліку, забезпечення однаковості відображення відповідних операцій і процесів, нагромадження облікової інформації, необхідної для систематичного контролю, складання звітності та проведення економічного аналізу. План рахунків є директивним документом, обов'язковим для всіх підприємств й організацій.

Планом рахунків бухгалтерського обліку називається систематизований перелік рахунків, який забезпечує групування необхідної інформації про господарську діяльність підприємств, визначає побудову всієї системи бухгалтерського обліку з метою одержання необхідних даних для управління, контролю і звітності. План рахунків та інструкцію щодо його застосування розробляє Міністерство фінансів. Зараз в Україні діє план рахунків, який є єдиним для всіх галузей народного господарства, крім кредитних та бюджетних установ. В основу побудови плану рахунків покладено їх класифікацію за економічним змістом з урахуванням ролі обліковуваних ресурсів, характеру їхньої участі в кругообігу засобів та особливостей відповідних господарських процесів.

У плані рахунків наводяться також шифри (коди) кожного рахунку, тобто умовне числове позначення, що характеризує належність цього рахунку до певної групи. У практичній діяльності замість назв рахунків найчастіше використовують їхні шифри, що значно прискорює та спрощує обліковий процес. Шифри рахунків особливо необхідні, коли облікову інформацію обробляють на комп'ютерах. Планом рахунків передбачені відповідні синтетичні рахунки з їхніми назвами й шифрами, які часто називають головними рахунками, або рахунками першого порядку.

Інструкція із застосування плану рахунків установлює однаковий порядок відображення однорідних господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Вона стосується, головним чином, питань, які визначають основні принципи організації та методики бухгалтерського обліку на відповідних об'єктах. Для цього дається коротка характеристика кожного синтетичного рахунку і його субрахунків, розглядається їхня структура і призначення, наводиться порядок обліку найбільш типових господарських операцій.

Отже, план рахунків бухгалтерського обліку — це обов'язковий для застосування в усіх галузях народного господарства систематизований

перелік синтетичних рахунків, які забезпечують накопичення, групування та узагальнення облікової інформації про господарську діяльність з метою її використання для управління, контролю і звітності.

Відповідно до Наказу Мінфіну від 09.12.2011 р. № 1591 «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» з 01.01.2012 року відбулися зміни у Плані рахунків. Новий План рахунків не містить субрахунків, але підприємства можуть самостійно вводити субрахунки, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності, а також використовувати субрахунки, визначені Інструкцією про застосування Плану рахунків (наказ Мінфіну № 291 від 30.11.99 р.).

План рахунків побудований за десятковою системою. Усі рахунки поділяються на десять класів. Першою цифрою коду є клас рахунку, другою — номер синтетичного рахунку (в цьому класі), третьою — номер субрахунку (якщо підприємства вводять субрахунки самостійно). У практичній діяльності застосовуються щонайменше двозначні коди. Для забалансових рахунків встановлено коди за тим самим принципом.

Рахунки класів 0—7 є обов'язковими для всіх підприємств. Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуть всі підприємства, крім суб'єктів малого підприємництва, а також некомерційних організацій, що відкривають рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Рахунки класу 8 можуть запроваджувати також інші підприємства з метою забезпечення необхідної інформації для складання звітності. У цьому разі такі рахунки використовуються як транзитні.

План рахунків тісно пов'язаний зі структурою балансу та звіту про фінансові результати. Так, залишки на рахунках класів 1—3 є підставою для складання активу балансу, класів 4—6 — пасиву балансу. А рахунки класів 7—9 побудовано з огляду на потребу підготовки звіту про фінансові результати. Дані рахунків класу 0 забезпечують інформацію, необхідну для заповнення приміток до фінансових звітів. Таким чином, планом рахунків передбачене відображення облікової інформації відповідно до вимог звітності, що значно полегшує та прискорює її складання.

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

Клас 1. Необоротні активи. Рахунки цього класу призначено для обліку наявності, руху активів та інвестицій. До цього класу входять десять синтетичних рахунків. Необоротними вважаються активи, інвестиції та розрахунки зі строком використання понад один рік.

Клас 2. Запаси. На рахунках цього класу ведеться облік наявності та руху належних підприємству предметів праці, що їх призначено для використання у виробництві та для господарських потреб, а також наявна худоба на вирощуванні та відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети, готова продукція, напівфабрикати та витрати на виробництво.

Облік запасів ведеться за їхньою кількістю та вартістю. До цього класу входять дев'ять рахунків.

Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи. Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух коштів як у вітчизняній, так і в іноземній валюті. Іноземна валюта перераховується в гривні за курсом Національного банку України на дату здійснення відповідної операції. До цього класу входять дев'ять рахунків. До цього класу відносять також рахунки з обліку одержаних короткострокових векселів, поточні фінансові інвестиції та розрахунки з дебіторами.

Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань. На рахунках цього класу обліковують наявність та рух власного капіталу, цільових надходжень та забезпечення майбутніх витрат і платежів. До цього класу входять десять рахунків. Рахунки класу 4 забезпечують необхідну інформацію для контролю за рухом капіталу та складання звітності про його наявність і ефективність використання.

Клас 5. Довгострокові зобов'язання. Рахунки цього класу призначено для обліку заборгованості підприємства, строк погашення якої перевищує 12 місяців. До такої заборгованості належать довгострокові позики, довгострокові векселі видані, зобов'язання за облігаціями, договорами оренди та ін. До цього класу входять шість рахунків. Указані рахунки забезпечують інформацію, потрібну для контролю за станом розрахунків та складання звітності.

Клас 6. Поточні зобов'язання. На рахунках цього класу обліковується короткотермінова заборгованість підприємства: за позичками банку, виданими короткостроковими векселями; за податками з оплати праці; постачальникам та інші зобов'язання, строк погашення яких перебуває в межах операційного циклу (12 місяців). До цього класу входять десять рахунків. За своїм призначенням вони такі самі, як і рахунки класу 5. Проте виділення їх в окремий клас дає можливість посилити контрольні функції обліку, визначити цілу низку важливих економічних показників, зокрема наявність власних оборотних коштів.

Клас 7. Доходи і результати діяльності. Рахунки цього класу призначено для відображення доходів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. На рахунках накопичується виручка від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, а також доходи, одержані від іншої діяльності. Доходи, одержані за звітний період, списують на фінансові результати. Отже, рахунки цього класу забезпечують інформацію про формування фінансових результатів підприємства. Указані рахунки за побудовою узгоджуються з вимогами складання звіту про фінансові результати.

Клас 8. Витрати за елементами. Рахунки цього класу використовуються з рішення самого підприємства як транзитні з метою накопичення інформації про витрати підприємства за елементами. Така інформація є необхідною для складання звітності, розробки кошторису витрат.

Клас 9. Витрати діяльності. Рахунки цього класу використовують всі підприємства, за винятком підприємств малого бізнесу, а також організацій, які не займаються комерційною діяльністю. На рахунках витрат діяльності відображають інформацію про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати щодо усунення наслідків надзвичайних подій. Ці рахунки забезпечують інформацію для визначення фінансових результатів і складання звітності.

Клас 0. Позабалансові рахунки. На рахунках цього класу обліковують активи, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають в його користуванні, а також умовні зобов'язання. Облік на цих рахунках ведеться за простою системою без застосування подвійного запису.

Оскільки план рахунків передбачено застосовувати в усіх галузях народного господарства, то на кожному конкретному підприємстві цілком закономірно використовується лише певна частина синтетичних рахунків, передбачених планом. Тому кожне підприємство розробляє для себе робочий план рахунків, включаючи до нього лише ті, що мають практичне застосування на даному підприємстві. Робочий план рахунків затверджується керівником підприємства. Але порядок використання кожного рахунку є незмінним, встановленим інструкцією із застосування плану рахунків. Стабільність плану рахунків є важливою передумовою підвищення якості облікової роботи.

Контрольні запитання

1. Принципи класифікації рахунків бухгалтерського обліку.
2. Класифікація рахунків за економічним змістом.
3. Якою є класифікація рахунків за призначенням і структурою?
4. Для обліку яких об'єктів призначені балансові рахунки?
5. Призначення позабалансових рахунків.
6. Дайте означення плану рахунків бухгалтерського обліку.
7. Розкрийте мету плану рахунків бухгалтерського обліку.
8. Яка кількість рахунків призначена Планом рахунків?
9. Опишіть структуру Плану рахунків на рівні класів рахунків.
10. Який взаємозв'язок установлений між Планом бухгалтерських рахунків і Балансом?
11. Який взаємозв'язок установлений між рахунками доходів і витрат та звітом про фінансові результати?

Тема 5 Форми бухгалтерського обліку

5.1 Поняття облікових реєстрів та їх класифікація

Ведення обліку завжди передбачає, що дані будь-якої господарської операції, відображені у відповідних документах, після їх належної перевірки мають бути записані в облікові реєстри. Останні й призначено для відображення, накопичення та зберігання облікових даних.

Облікові реєстри (Registers) — це облікові таблиці (бланки) встановленої форми і змісту для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Вони є носіями впорядкованої вторинної інформації, джерелом якої були бухгалтерські документи.

Оскільки в обліку відображається наявність та рух усіх засобів підприємства, джерел їх утворення та здійснюваних господарських процесів, для кожного об'єкта обліку необхідна інформація, яка б найбільш повно його характеризувала, відображаючи його специфічні особливості. Саме цим пояснюється необхідність застосування різних облікових реєстрів. Записи господарських операцій у реєстрах називаються обліковою реєстрацією.

Для обліку та реєстрації господарських операцій підприємства застосовують різноманітні за формою, змістом, способом відображення і нагромадження інформації облікові реєстри. Склад облікових реєстрів залежить від прийнятої на підприємстві форми бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку за зовнішнім виглядом використовують такі облікові реєстри: книги, журнали, відомості, картки, машинограми, окремі листки.

За характером записів облікові реєстри поділяють на хронологічні, систематичні та комбіновані.

Хронологічними називають такі облікові реєстри, в яких записи здійснюють у календарній послідовності відповідно до часу здійснення і оформлення господарської операції (реєстраційний журнал операцій, касова книга тощо).

Систематичні облікові реєстри призначені для відображення у певній послідовності з певним групуванням однорідних за економічним змістом операцій на відповідних синтетичних і аналітичних рахунках (Головна книга, картки складського обліку та ін.).

Комбіновані (Combined registers) — це такі реєстри, в яких поєднано хронологічні та систематичні записи (книга Журнал-Головна, журнали-ордери, відомості тощо).

За обсягом змісту облікові реєстри поділяються на реєстри синтетичного, аналітичного обліку та комбіновані.

У реєстрах синтетичного обліку ведеться облік в узагальненому вигляді за синтетичними рахунками у грошовому вимірнику, аналітичного

— за аналітичними, де інформацію подають у натуральних, трудових і вартісних вимірниках. Регістром синтетичного обліку є Головна книга, реєстраційний журнал операцій, до регістрів аналітичного обліку належать картки, книги тощо. У комбінованих регістрах синтетичний та аналітичний облік поєднуються. До комбінованих регістрів можна віднести окремі журнали-ордери, відомості, машинограми.

За своєю будовою (формою) облікові регістри розрізняються односторонні, двосторонні, багатографні та шахові.

В односторонніх регістрах уся облікова інформація розміщена з однієї сторони (як правило, праворуч). Прикладом можуть бути усі типові картки аналітичного обліку.

Двосторонні регістри складаються з двох частин: ліва призначена для обліку дебетових записів, права — для кредитових. До таких регістрів належить Головна книга.

У багатографних регістрах одна із граф (найчастіше дебетова) поділена на кілька граф для деталізації записів. Прикладом такого регістру є картка аналітичного обліку витрат виробництва, в якій за дебетом рахунка «Виробництво» розшифровуються витрати, що списуються з багатьох інших рахунків.

Шахові облікові регістри побудовані за принципом шахової дошки. Записи суми господарських операцій в таких регістрах роблять тільки один раз у клітинці на перетині стовпця і рядка таблиці, що означає кредит одного рахунку та дебет іншого. Така будова значно скорочує кількість записів, оскільки подвійний запис здійснюється в один робочий прийом. Шахова форма є характерною ознакою журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку. Класифікація облікових регістрів подана на рис. 5.1.

Порядок облікової реєстрації регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкцією про його застосування.

У регістрах синтетичного та аналітичного обліку систематизується інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах. Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Облікові регістри повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвище і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.



Рисунок 5.1 – Класифікація облікових регістрів

У разі складання та зберігання облікових регістрів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їхні копії на паперових носіях на вимоги інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами.

Підприємство повинне вживати всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечувати їхнє належне зберігання протягом встановленого строку.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і облікових регістрів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Первинні документи та облікові регістри можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень.

Посадова особа підприємства має право в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії документів, що вилучаються. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються, у порядку, встановленому законодавством.

5.2 Характеристика основних форм обліку

Визначна роль обліку і контролю за умов ринкової економіки закономірно потребує постійного вдосконалення їхніх форм і методів. Кожне підприємство самостійно вибирає відповідну форму обліку, виходячи з конкретних умов власної роботи та перспектив дальшого розвитку, з обсягу виробничо-господарської діяльності, якою зумовлюється й обсяг облікових робіт, наявності облікових кадрів та рівня

їхньої кваліфікації, можливостей використання обчислювальної техніки в обліковому процесі.

Під формою обліку розуміють систему взаємозв'язку встановлених облікових реєстрів певної форми і змісту, призначених для відображення наявності й руху засобів підприємства, джерел їх утворення та процесів господарської діяльності, а також способи запису операцій в облікових реєстрах.

Кожна форма обліку завжди передбачає відповідне групування господарських операцій та дотримання встановленої послідовності їх відображення, порядок ведення (запису) в реєстрах синтетичного й аналітичного обліку. Отже, будь-яка форма відображає відповідну технологію облікового процесу. З цього погляду розвиток та вдосконалення бухгалтерського обліку в цілому найбільш чітко простежується в змінах форм його ведення.

Головними ознаками, що відрізняють одну форму обліку від іншої, є:

- зовнішній вигляд, будова та кількість облікових реєстрів;
- поєднання реєстрів хронологічного, систематичного, синтетичного й аналітичного обліку;
- послідовність і способи запису господарських операцій у облікових реєстрах.

Кожному етапу розвитку господарської діяльності, відповідному рівню стану обліку, його досконалості відповідає (водночас і характеризує його) певна форма ведення обліку.

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

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

Суть меморіально-ордерної форми полягає в тому, що на підставі первинних документів складають меморіальні ордери, в яких вказують кореспонденцію рахунків за здійсненою операцією та її суму з обов'язковим посиленням на документ, що служить підставою для записів. Меморіальні ордери складають на спеціальних бланках або безпосередньо в документі, якщо на ньому відтворена форма ордера.

Ця форма обліку передбачає подальшу реєстрацію меморіальних ордерів у реєстраційному журналі, де ведеться хронологічний облік господарських операцій. Аналітичний облік ведеться в реєстрах

аналітичного обліку, за даними яких складається оборотна відомість за аналітичними рахунками. Синтетичний облік ведеться у Головній книзі, на основі якої складається оборотна відомість за синтетичними рахунками, бухгалтерський баланс та інші звітні форми.

Схему меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку подано на рис. 5.2.

На підприємствах і в організаціях, що мають невелику кількість синтетичних рахунків, може застосовуватись один із спрощених варіантів меморіально-ордерної форми обліку, який прийнято називати формою «журнал-головна».

Форма обліку «журнал-головна» є найпростішою формою бухгалтерського обліку. Назва форми походить від назви головного реєстру, в якому поєднується хронологічний запис із систематичним. У цьому реєстрі поєднано журнал реєстрації операцій і головну книгу. Кожна господарська операція одночасно реєструється і відображається на відповідних синтетичних рахунках, для кожного з яких відводиться подвійна графа — для запису дебетових і кредитових оборотів. Досить легко можна контролювати дотримання подвійного запису щодо кожної операції. Журнал-головну форму як основний реєстр відкривають на поточний рік.

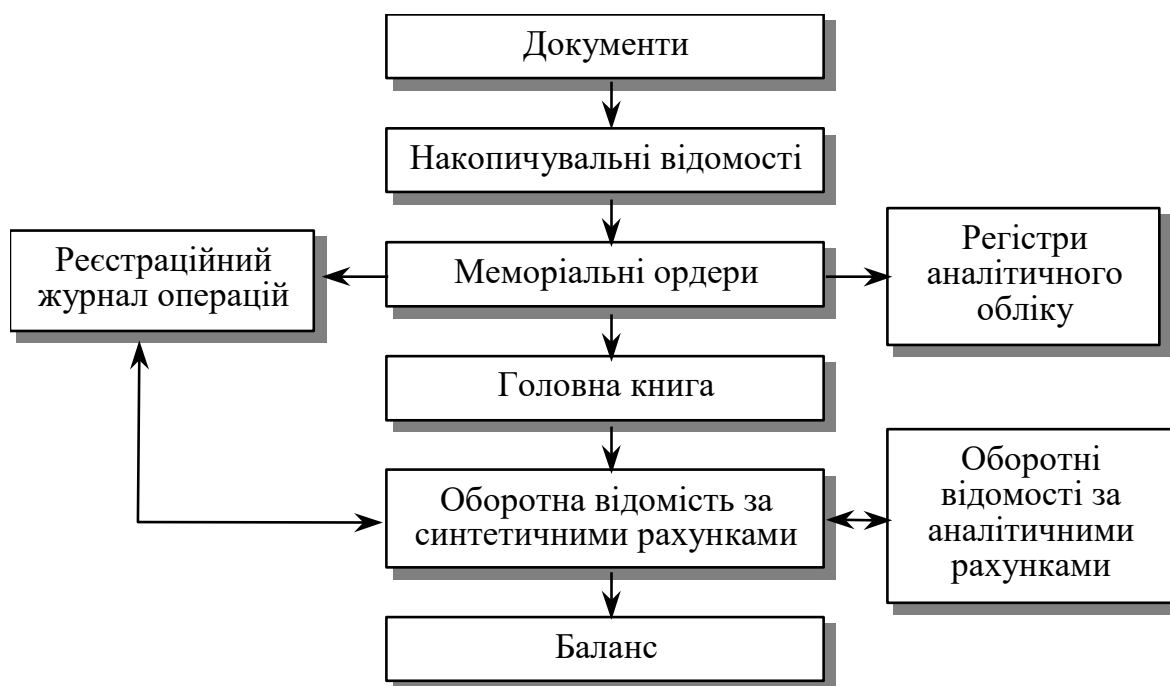


Рисунок 5.2 – Схема меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Спершу записують сальдо на початок місяця в розрізі синтетичних рахунків. Після відображення всіх господарських операцій за місяць підраховують обороти за рахунками та виводять сальдо на початок наступного місяця. Сума оборотів за дебетом всіх рахунків має

дорівнювати сумі оборотів за кредитом усіх рахунків, а також підсумку графи «Сума обороту». Це дає змогу систематично контролювати правильність записів шляхом перевірки їх при підрахунку підсумків.

Аналітичний облік за цією формою ведуть на картках або в книгах. За допомогою оборотних відомостей встановлюється взаємозв'язок між синтетичними й аналітичними рахунками. Підсумки оборотних відомостей за аналітичними рахунками звіряють з оборотами та сальдо за відповідними синтетичними рахунками. Складати оборотну відомість за синтетичними рахунками за цією формою недоцільно, оскільки підсумки оборотів за дебетом і кредитом рахунків, а також рівність залишків рахунків порівнюють у самій журнал-головній. За даними книги журнал-головна складають бухгалтерський баланс.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку базується на застосуванні журналів-ордерів і відомостей аналітичного обліку, які є основними обліковими регістрами та основою обліку, охоплюють увесь процес господарської діяльності. Кожний регістр виконує певну функцію, а всі регістри тісно пов'язані між собою. За назвою основного облікового регістру названо і саму форму обліку.

Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 на виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів затверджені Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку.

Основними обліковими регістрами за журнально-ордерною формою є журнали, відомості аналітичного обліку та Головна книга. Кожен із цих регістрів є своєрідним накопичувальним регістром, в якому накопичуються певні господарські операції у передбачених розрізах (за рахунками, статтями витрат тощо).

Усі журнали-ордери мають контрольно-шахову форму і побудовані за кредитовим принципом, тобто рахунок, до якого ведеться даний журнал-ордер, кредитується із зазначенням в окремих графах рахунків, що дебетуються в кореспонденції з ним.

У разі застосування журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку меморіальних ордерів не складають і реєстраційного журналу не ведуть, а кореспондуючі рахунки зазначають безпосередньо на самих документах. Господарські операції записують безпосередньо до відповідного журналу у хронологічному порядку в міру надходження виправданих документів. Якщо за операціями є значна кількість документів, їхні дані попередньо групують у допоміжних відомостях, місячні підсумки яких переносять потім до відповідних журналів-ордерів. Підсумки журналів-ордерів переносяться до Головної книги, побудованої на відміну від журналів-ордерів за дебетовою ознакою, в якій знаходяться кінцеві залишки за всіма рахунками, необхідні для складання балансу за звітний період.

Журнально-ордерна форма є оптимальною паперовою формою обліку.

Журнали відкриваються за кредитом низки бухгалтерських рахунків (наприклад журнал 1 — за кредитом рахунків 30, 31, 33, журнал 2 — за кредитом рахунків 50, 60).

За деякими рахунками з метою посилення контрольних функцій поряд із журнальними записами кредитових оборотів одночасно ведуть відомості дебетових оборотів. Так відомість 1.1 ведеться за дебетом рахунку № 30, відомість 1.2 — за дебетом рахунку № 31, а 1.3 — за дебетом рахунку № 33. У випадках, коли потрібну аналітичну інформацію за об'єктами обліку на окремих рахунках (запасів, витрат, доходів тощо) безпосередньо у журналах відобразити неможливо, то попередньо дані первинних документів у потрібному аналітичному розрізі групуються (накопичуються) у допоміжних відомостях (аркушах-розшифровках), з яких підсумки записуються до журналів.

Аналітичні дані в облікових регістрах мають узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця.

Господарські операції відображаються в облікових регістрах під час надходження первинних документів або підсумками за місяць, залежно від характеру і змісту операцій. Інформація до облікових регістрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Підсумкові записи в журналах звіряються з даними первинних документів, які були підставою для записів, та з відомостями.

На документах, дані яких включені до облікових регістрів, зазначають номери відповідних облікових регістрів і порядкові номери записів у них (номер рядка). За документами, дані яких відображені в облікових регістрах загальним підсумком, номер регістру і номер запису вказують на окремому аркуші, який додається до зброшурованих документів.

В облікових регістрах, показники яких переносять до Головної книги або до інших облікових регістрів, роблять позначку про це у відповідному рядку регістру.

Головна книга використовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки правильності записів за окремими рахунками і складання фінансової звітності. До Головної книги заносяться із журналів підсумки оборотів із кредиту рахунків.

Головна книга ведеться протягом календарного року. На кожний синтетичний рахунок у Головній книзі відводять окрему сторінку. Для перевірки правильності складання облікових регістрів застосовують оборотну відомість за рахунками бухгалтерського обліку, яка складається з даних оборотів на рахунках Головної книги після занесення до неї оборотів із усіх журналів. Обороти за дебетом і кредитом рахунків мають бути рівними.

Інформація облікових регістрів використовується для складання фінансової звітності.

Необхідність прийняття Методичних рекомендацій щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку визначалась впровадженням

Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджених наказом МФУ від 30 листопада 1999 року № 291.

Нижче розглянемо порядок ведення облікових реєстрів журнальної форми.

Облік операцій про наявність і рух грошових коштів, грошових документів та коштів у дорозі здійснюється в Журналі 1 за кредитом рахунків 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти» і відомостях 1.1, 1.2, 1.3 до цього журналу. Записи у Журналі 1 та відомостях здійснюються на підставі звітів касира, виписок банку і доданих до них документів.

Облік операцій в іноземній валюті ведеться у Журналі 1 і відомості до нього у гривнях і одночасно в тій валюті, в якій здійснюється операція в іноземній валюті.

Для відображення операцій з одержання довгострокових і короткострокових позик призначений Журнал 2 за кредитом рахунка 50 «Довгострокові позики» і 60 «Короткострокові позики». Записи здійснюються на підставі виписок банку і доданих до них документів, що засвідчують рух залучених позикових коштів. У розділі III цього журналу відображаються аналітичні дані до рахунків 50 і 60.

Облік розрахункових операцій за кредитом рахунків 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість», 34 «Короткострокові векселі одержані», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 38 «Резерв сумнівних боргів», 51 «Довгострокові векселі видані», 62 «Короткострокові векселі видані», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» ведеться у Журналі 3 розділ I, а за кредитом рахунків 17 «Відстрочені податкові активи», 52 «Довгострокові зобов'язання облігаціями», 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», 55 «Інші довгострокові зобов'язання», 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», 64 «Розрахунки за податками і платежами», 67 «Розрахунки з учасниками», 69 «Доходи майбутніх періодів» — у Журналі 3 розділ II. Записи у Журналі 3 здійснюються на підставі підсумкових даних відомостей 3.1 — 3.6 та первинних документів. Відомість 3.1 призначена для аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками на рахунку 36. Відомість 3.2 — для аналітичного обліку розрахунків із різними дебіторами на рахунку 37, відомість 3.3 — для аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядчиками на рахунку 63, 3.4 — для аналітичного обліку виданих та отриманих векселів 16, 34, 51, 62, 3.5 — для аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями на рахунку 68, відомість 3.6 — для аналітичного обліку розрахунків підприємства з бюджетом за рахунком 64 за всіма видами платежів, включаючи

прибутковий податок із працівників підприємства, фінансові санкції, що справляються в дохід бюджету.

Облік операцій про наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів, а також капітальних і фінансових інвестицій здійснюється в Журналі 4 за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19 (розділ I), 14, 15, 18, 35 (розділ II). Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться у відомості 4.1 за окремими напрямками — будівництво, модернізація, модифікація, дообладнання, придбання тощо, та способами здійснення капітальних інвестицій — підрядний, господарський. Аналітичний облік фінансових інвестицій ведеться у відомості 4.2. Для довгострокових і короткострокових фінансових інвестицій ведуться окремі відомості. Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться у відомості 4.3.

Облік витрат діяльності ведеться у Журналах 5 і 5А. Два варіанти журналу запропоновано тому, що підприємства можуть використовувати різні варіанти бухгалтерського обліку виробничих витрат із застосуванням рахунків класу 9 або з одночасним використанням рахунків класів 8 і 9.

Відображення операцій без застосування рахунків класу 8 здійснюється у Журналі 5, а з використанням рахунків 8 і 9 класів — у Журналі 5А. Для складання Журналів 5 і 5А використовуються дані первинних документів, накопичуваних відомостей, аркушів, розшифровок, інших журналів (1, 2, 3, 4, 6, 7) і бухгалтерських проводок.

Облік виробничих запасів ведеться у відомості 5.1 за синтетичними рахунками або субрахунками обліку витрат, за центрами відповідальності (матеріально відповідальними особами), місцями зберігання та місцями витрат. У відомості 5.1 визначаються сума і рівень транспортно-заготівельних витрат (відхилень фактичної собівартості виробничих запасів від поточної облікової оцінки), а також фактична собівартість витрачених запасів, якщо застосовується метод оцінювання вибуття запасів за середньозваженою собівартістю. Записи у відомість 5.1 проводяться на підставі звітів матеріально відповідальних осіб за звітний місяць або за більш короткий проміжок часу.

Показники Журналів 5 і 5А використовуються при складанні Звіту про фінансові результати.

Облік доходів і результатів діяльності підприємства ведеться у Журналі 6. Він призначений для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства та фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій за кредитом рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності».

Окремо у відомості 6.1 накопичуються аналітичні дані про окремі складові доходів підприємства.

Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань ведеться у

Журналі 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49.

Накопичення аналітичних даних щодо додаткового капіталу, використання прибутку, забезпечень майбутніх витрат і платежів за період з початку поточного року. Затверджені регістри розраховані на відображення документообороту невеликих і середніх підприємств.

Невеликі підприємства України також можуть використовувати спрощену форму ведення бухгалтерського обліку, яка може застосовуватися:

- за простою формою бухгалтерського обліку без використання регістрів обліку майна малого підприємства;
- за формою обліку з використанням регістрів обліку майна малого підприємства.

За простою формою обліку реєстрація первинних документів, відображення операцій на рахунках, визначення собівартості продукції та фінансового результату здійснюється в єдиному бухгалтерському регістрі «Книга обліку господарських операцій» — форма № К-1 (ця форма раніше досить широко застосовувалась під назвою «Журнал-Головна»), в якому поєднується журнал реєстрації операцій і Головна книга.

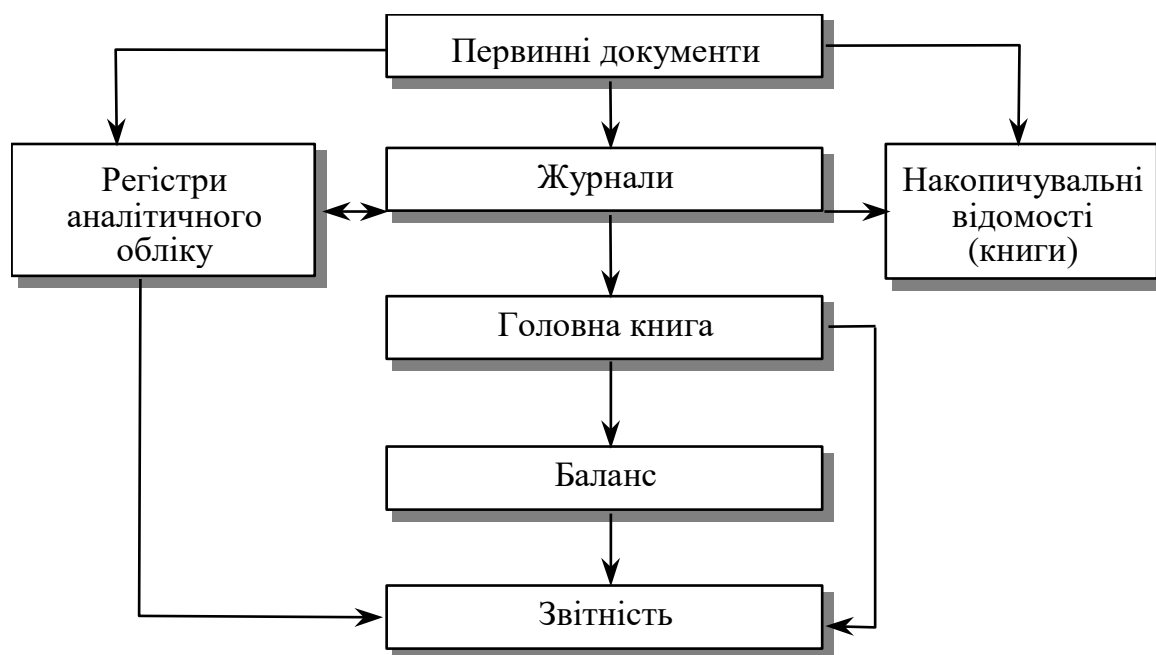


Рисунок 5.3 – Схема журнальної форми бухгалтерського обліку

Кожна господарська операція одночасно реєструється і відображається на відповідних синтетичних рахунках, для кожного з яких відводять два стовпці — для запису дебетових і кредитових оборотів. Поряд із книгою обліку господарських операцій для обліку розрахунків з оплати праці з працівниками підприємство веде відомість обліку заробітної плати.

Малі підприємства, на балансі яких є власні необоротні активи, виробничі запаси, товари і готова продукція, ведуть бухгалтерський облік із використанням облікових регістрів, затверджених МФУ, погоджених із

Держкомстатом України. Схеми простої та спрощеної форм обліку наведені на рис. 5.4 та 5.5.

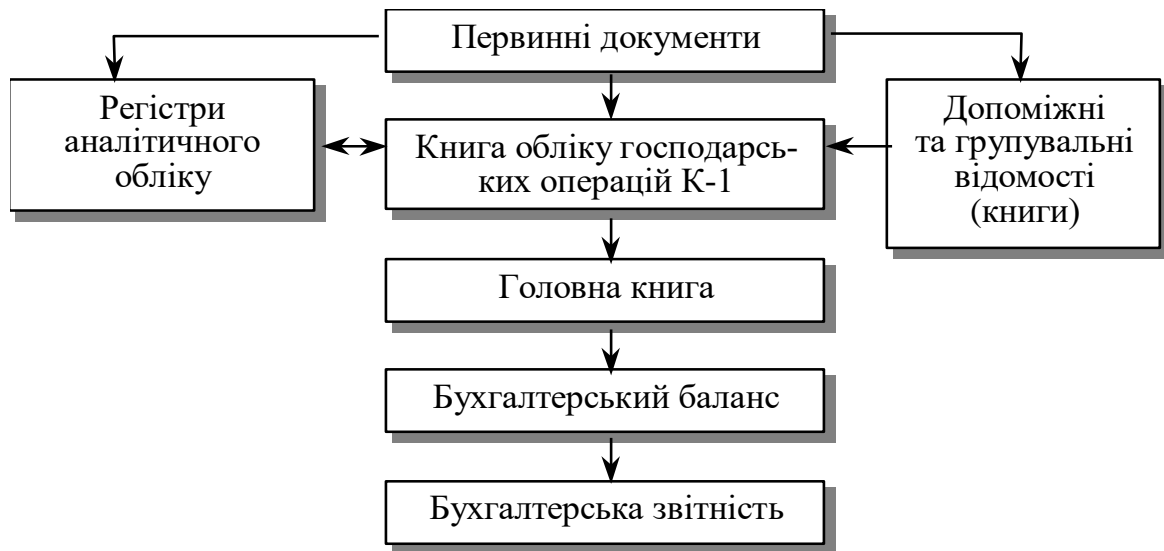


Рисунок 5.4 – Схема простої форми бухгалтерського обліку

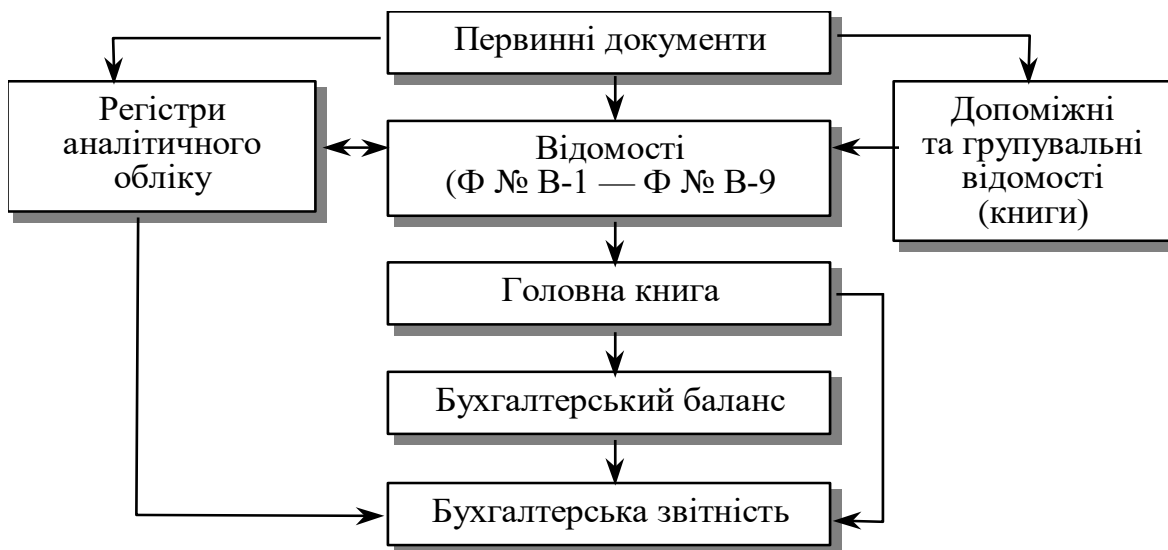


Рисунок 5.5 – Схема спрощеної форми бухгалтерського обліку

У разі запровадження автоматизованої (комп'ютерної) форми бухгалтерського обліку здійснюється інтеграція обліку на підставі одноразового введення і багаторазового використання первинної інформації, а також програмне групування дебетових і кредитових оборотів на рахунках на підставі принципу подвійного запису; проводиться автоматизація логічних операцій бухгалтерського обліку; розв'язуються задачі бухгалтерського обліку у двох режимах – регламентному і запитовому (діалоговому); вихідну інформацію одержують у вигляді машинограм (друкованих облікових реєстрів) і відеограм, а також є можливість розшифровки результативних показників за запитом користувачів.

5.3 Помилки в облікових регістрах та способи їх виправлення

У процесі господарської діяльності на кожному підприємстві відбувається велика кількість господарських операцій, на кожна з них оформляється відповідний документ. Дані цих документів відображають у накопичувальних та групувальних відомостях, належних регістрах. Отже, сама технологія облікового процесу передбачає багаторазовий запис одних і тих самих облікових даних у різних регістрах. За цих умов нерідко трапляються помилки в бухгалтерському обліку.

За своїм значенням помилки поділяються на локальні, які призводять до спотворення інформації лише в тому документі чи регістрі, де вони сталися, і не поширюються на інші: і транзитні, які стосуються всього облікового процесу.

Усі допущені помилки необхідно своєчасно виявити та належним чином виправити. Як у тексті, так і в цифрових даних бухгалтерських документів і облікових регістрів підчищення та безпідставні виправлення не допускаються. У документах, якими оформлено касові, банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не дозволяються взагалі.

Порядок виправлення помилок залежить від їхнього характеру і часу виявлення. Чинним *Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88*, передбачено виправлення помилок такими способами: коректурним, «червоним сторно» і додаткових записів. Кожен із цих способів використовують для виправлення певного виду помилок.

Коректурний спосіб виправлення помилок полягає в тому, що неправильний запис закреслюється однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму або текст. Виправлення помилки має бути застережено надписом «Виправлено» і підтвержене підписом у документі — особи, що підписала документ, в обліковому регістрі — особи, що зробила виправлення із зазначенням дати. Цей спосіб може застосовуватися тоді, коли ще не складено бухгалтерські проводки і звіти, тобто це в основному арифметичні помилки й описки.

Спосіб «червоне сторно» полягає в тому, що неправильний бухгалтерський запис роблять повторно в тій самій кореспонденції рахунків, що і помилковий запис, але червоним кольором, що означає від'ємні числа. У цьому випадку суми, записані червоним чорнилом, віднімаються (анулюються). Одночасно звичайним чорнилом роблять другий запис із зазначенням правильної кореспонденції рахунків і суми. У результаті одержують правильне відображення операції в обліку. При комп'ютерній обробці даних суму «червоного сторно» беруть у дужки або рамку. Виправлення помилок способом «червоного сторно»

супроводжують спеціальним документом бухгалтерського оформлення — довідкою, в якій робиться посилання на номер і дату помилкового запису, що підлягає виправленню, а також документа, який став підставою такого виправлення. У практиці облікової роботи даний спосіб використовують у випадках, коли допущено помилку в кореспонденції рахунків, записана операція повністю не відбулася, відображена в регістрах сума господарської операції більша, ніж фактичний розмір її виконання.

Так, за документом на склад надійшли товарно-матеріальні цінності (малоцінні та швидкозношувані предмети) на суму 10 000 грн, які помилково було відображено як виробничі запаси. У бухгалтерському обліку було зроблено таку кореспонденцію рахунків:

Д-т 20 - «Виробничі запаси»

К-т 63 - «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» - 10 000 грн.

Для виправлення помилкового запису неправильний запис спочатку «сторнують», тобто записують червоним чорнилом (або в дужках, рамці).

Д-т 20 - «Виробничі запаси»

К-т 63 - «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» - 10 000 грн

Пізніше роблять правильний запис:

Д-т 22 - «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

К-т 63 - «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» - 10 000 грн

Отже, з прикладу видно, що перший помилковий запис було анульовано другим виправним записом за тією ж кореспонденцією і сумою, але червоним кольором. Третій запис відображає операцію правильно. При визначенні підсумків (оборотів) буде враховуватися тільки третій запис. У випадку, коли запис на рахунках зроблено в правильній кореспонденції, але в перебільшеній сумі, також можна застосувати спосіб «червоного сторно». Тоді на суму різниці між неправильною (перебільшеною) величиною і правильною сумою роблять часткове сторно. Цей прийом широко використовують для коригування планових показників до рівня фактичних при перевищенні планових показників над фактичними, зокрема при калькулюванні готової продукції і визначенні її фактичного обсягу.

Спосіб додаткових записів застосовують у тих випадках, коли бухгалтерську кореспонденцію рахунків складено правильно, але в меншій сумі, ніж фактично виконана господарська операція. Для виправлення такої помилки необхідно додатково провести дану операцію на різницю між правильною і помилковою (проведеною) величиною.

Так, на підставі накладної для потреб виробництва відпущено зі складу цементу на суму 12 000 грн. При цьому було зроблено бухгалтерську проводку:

Д-т 23 - «Виробництво»

К-т 20 - «Виробничі запаси» - 12 000 грн.

Пізніше було виявлено, що відпущений цемент М-500 оцінено за вартістю цементу М-400. Справжня його вартість становила 16 000 грн.

Отже, допущено помилку на суму 4000 грн. (16 000 - 12 000). На підставі довідки бухгалтерії з поясненням і розрахунком різниці вартості роблять додатковий запис, а саме:

Д-т 23 - «Виробництво»

К-т 20 -«Виробничі запаси» - 4 000 грн.

Отже, підсумок обох записів правильно відображає здійснену операцію — вартість фактично витраченого матеріалу у виробництві.

Додаткові записи використовують при коригуванні планових показників (незавершеного виробництва, собівартості виготовленої і реалізованої продукції тощо) до рівня її фактичного значення, коли фактичні показники перевищують планові.

Кожен із розглянутих способів виправлення помилок забезпечує правильне відображення економічної сутності господарських операцій, сприяє здійсненню контролю й отриманню достовірної облікової інформації для потреб управління.

Контрольні запитання

1. Сутність поняття «Форми бухгалтерського обліку».
2. Розкрийте основні принципи журнально-ордерної форми обліку.
3. Порядок формування інформації за журнально-ордерною формою обліку.
4. Сутність спрощеної форми бухгалтерського обліку.
5. Порядок формування інформації за спрощеною формою обліку.
6. Сутність автоматизованої форми бухгалтерського обліку.
7. Які є способи виправлення помилок?
8. Наведіть приклади застосування способу «червоного сторно» для виправлення помилок.
9. Коли використовується спосіб додаткових записів для виправлення помилок?

Тема 6 Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів

6.1 Поняття основних засобів та їх класифікація

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», *основні засоби (Fixed Assets)* – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних, соціальних і культурно-побутових функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Бухгалтерський облік основних засобів організовується на основі детальної типової класифікації основних засобів і їх різновидів, що затверджена наказом Державного комітету України зі стандартизації, метрології та сертифікації від 19.08.97 р. № 507.

Відповідно до типової класифікації основні засоби групуються за галузями економічної діяльності, а також, виходячи з їх виробничого призначення та характеру здійснюваних функцій, за видами (групами та підгрупами).

Залежно від характеру участі основних засобів у процесі діяльності вони поділяються на виробничі й невиробничі.

До виробничих основних засобів належать: виробничі будівлі та споруди, передавальні пристрої, силові машини й устаткування, робочі машини та устаткування, транспортні засоби, обчислювальна техніка та інше.

До складу невиробничих основних засобів включаються: житлові будинки, будинки готелів, гуртожитків, бань, санпропускників, клубів, будинків культури, лікарень тощо. Не належать до основних засобів підприємства та обліковуються в складі оборотних:

- а) предмети строком служби менше одного року;
- б) предмети вартістю на одиницю нижче ліміту, що встановлюється підприємствами в наказі (положенні) про облікову політику, незалежно від їх строку служби, за винятком сільськогосподарських машин і знарядь, а також робочої та продуктивної худоби, які належать до основних засобів незалежно від їхньої вартості;
- в) молодняк тварин і тварини на відгодівлі, птиця, кролі, хутрові звірі, сім'ї бджіл, а також піддослідні тварини;
- г) спеціальний одяг, спеціальне взуття й постільна білизна незалежно від їхньої вартості та строку служби, за винятком постільної білизни, що числиться в складі основних засобів готелів;
- д) окремі будівельні конструкції та деталі, частини й агрегати машин,

устаткування та рухомого складу, призначені для будівництва, ремонтів і комплектування їх до монтажу, які обліковуються в оборотних засобах;

- е) устаткування та машини, що знаходяться як готові вироби на складах підприємств-виробників, постачальницьких і збутових організацій, а також устаткування, що потребує монтажу та обліковується в складі капітальних інвестицій;
- ж) тимчасові нетитульні будівлі й облаштування, спорудження яких здійснюється за рахунок накладних витрат будівництва;
- з) машини та устаткування, закінчені монтажем, але не експлуатовані та обліковувані в складі незавершених капітальних інвестицій;
- и) багаторічні насадження, що вирощуються в розсадниках як посадковий матеріал.

З метою правильного розподілу витрат на виробництво, аналізу використання, основні засоби об'єднують (групують) в однорідні групи за певними ознаками (критеріями). Об'єднання (групування) основних засобів в однорідні за певними ознаками (критеріями) групи називається їх класифікацією. Загальна класифікація основних фондів наведена на рис. 6.1.



Рисунок 6.1 – Класифікація основних засобів

У бухгалтерському обліку основні засоби, залежно від призначення та натуральних ознак, поділяють на такі облікові групи:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель;
- будинки та споруди;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади та інвентар;
- робоча і продуктивна худоба;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

З метою нарахування амортизації (зносу) для податкових цілей основні засоби поділяють на чотири групи:

- група 1 — будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні

пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

група 2 — автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;

група 3 — будь-які інші основні засоби, не включені до груп 1, 2 і 4.

група 4 — електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Основні засоби є складовою частиною необоротних активів, під якими розуміють активи підприємства, що які, як передбачається, будуть утримуватись протягом більше 12 місяців з дати балансу (або протягом одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) і не будуть в цей час реалізовані чи перетворені в інші засоби або кошти протягом року. Наприклад, до таких засобів відносяться довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість тощо. Необоротні активи обліковують на рахунках першого класу національного плану рахунків.

Основні питання обліку необоротних матеріальних та нематеріальних активів висвітлені у таких нормативних та методичних документах:

- Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств»;
- П(с)БО 7 «Основні засоби»;
- П(с)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- методичних рекомендаціях із бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства України від 30 вересня 2003 р. № 561;
- методичних рекомендаціях із формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених наказом Держкомпромполітики від 2 лютого 2001 р. № 47.

6.2 Оцінювання основних засобів

Основні засоби відображаються в бухгалтерському обліку за їхньою первісною вартістю.

Первісна вартість — історична (фактична) собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Первісна вартість включає:

- суми, сплачені згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми, сплачені організаціям за здійснення робіт за договорами

будівельного підряду та іншими договорами;

- суми, сплачені організаціям за інформаційні та консультаційні послуги, пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів;

- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, здійснені у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

- сплачені мито, податки та інші платежі, пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів, що не відшкодовуються підприємству;

- винагороди, сплачені посередницькій організації, через яку було придбано об'єкт основних засобів;

- витрати зі страхування ризиків, пов'язаних із доставкою основних засобів;

- витрати на установлення, монтаж, настройку та налагодження основних засобів;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів та приведенням їх у робочий стан.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

Первісна вартість основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається як справедлива вартість, погоджена засновниками.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів.

Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта із включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, переданого в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їхніх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Справедлива вартість — сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

У фінансовому обліку (згідно з П(с)БО 7) підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Межа суттєвості визначається підприємством самостійно. У разі переоцінювання об'єкта основних засобів на одну і ту саму дату здійснюється переоцінювання всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Визначення справедливої вартості наведено у П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Постійно діючою (робочою) інвентаризаційною комісією, при

виявленні придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, оформлюється пропозиція про визначення їх справедливої та ліквідаційної вартості.

6.3 Облік надходження основних засобів

Для обліку основних засобів відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування № 291 призначені балансові рахунки 1-го класу «Необоротні активи» та позабалансові рахунки 0-го класу «Позабалансові рахунки».

Рахунок 10 «Основні засоби» призначений для обліку господарських засобів, тобто узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, віднесених до складу основних засобів.

За допомогою синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та рух кожного виду об'єктів основних засобів. Для отримання детальної інформації, необхідної для ефективного використання основних засобів за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік.

Аналітичний облік основних засобів ведеться за об'єктами основних засобів. Якщо об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то в бухгалтерському обліку кожна з цих частин може визнаватися як окремий об'єкт основних засобів.

Кожному інвентарному об'єкту присвоюється інвентарний номер, який наноситься на об'єкт і вказується у відповідних первинних документах та регістрах з обліку об'єктів основних засобів.

Аналітичний облік ведеться також за видами основних засобів, місцями їх експлуатації матеріально відповідальними особами.

Порушення встановлених вимог ведення інвентарного обліку ускладнює процес обробки документів в бухгалтерії і перешкоджає отриманню оперативної, повної, достовірної, неупередженої та точної інформації про наявність та рух основних засобів.

Специфічною особливістю обліку основних фондів для цілей податкових розрахунків є те, що облік:

- основних фондів групи 1 ведеться щодо кожного об'єкта окремо і щодо групи в цілому (як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи);

- основних фондів груп 2, 3 і 4 ведеться тільки щодо групи (за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів). При цьому окремий облік об'єктів, що входять до складу основних фондів груп 2, 3 і 4, з метою оподаткування не ведеться.

Порядок відображення надходження основних засобів у

бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості залежить від того, яким чином і на яких умовах вони придбані. Застосування різних видів вартості при оцінюванні основних засобів, що надходять на підприємство, зумовлено можливими різноманітними шляхами надходження основних засобів.

Надходження основних засобів на підприємство здійснюється способом:

- 1) створення за допомогою будівництва (підрядним або господарським способом) і виготовлення власними силами;
- 2) придбання за грошові кошти;
- 3) одержання внесків у статутний капітал:
 - від резидентів,
 - від нерезидентів;
- 4) переведення з оборотних активів (товарів, готової продукції тощо);
- 5) безоплатного отримання;
- 6) одержання в обмін на подібні та неподібні об'єкти;
- 7) оприбуткування раніше не облікованих на балансі;
- 8) переведення неправильно зарахованих раніше до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Створені та куплені основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, що являє собою фактичну вартість їх створення чи придбання або справедливу вартість за іншими надходженнями, крім переведення з малоцінних предметів. Справедлива вартість визначається на підставі цін ринків України чи цін міжнародних ринків залежно від того, звідки одержано об'єкт основних засобів. Первісна вартість такого об'єкта згідно з пунктом 8, П(С)БО 7 складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на установлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання з запланованою метою (транспортно-заготівельні тощо).

При передачі кожного об'єкта основних засобів в експлуатацію комісією, яка створена за наказом керівника підприємства і здійснює приймання об'єкта, складається Акт приймання передачі (внутрішнього

переміщення) основних засобів (Ф № 03-1). В цьому документі вказується первісна вартість об'єкта, місце експлуатації, його відповідність технічним умовам.

Кожному об'єкту надається інвентарний номер, який наноситься на об'єкт і в подальшому проставляється у всіх документах, на підставі яких відбувається внутрішнє переміщення об'єкта, або його вибуття, а також в інвентарній картці (Ф № 03-6).

Інвентарна картка — реєстр аналітичного обліку основних засобів. У ній містяться такі дані: інвентарний номер, назва об'єкта, коротка технічна характеристика, місце експлуатації, дата введення в експлуатацію, рік випуску або будівництва, норма амортизації, дата вибуття з експлуатації, відомості про переоцінювання, реконструкцію, модернізацію об'єкта та інші.

Придбання об'єктів основних засобів за плату, а також їхнє будівництво являють собою капітальні інвестиції підприємства, для обліку яких призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції» (рис. 6.2).

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції»	
Дебет	Кредит
Витрати на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів.	Введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених активів.

Рисунок 6.2 – Зміст господарських операцій, що відображаються за рахунком 15 «Капітальні інвестиції»

Надходження основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, придбаних за плату у постачальників, буде відображатися так, як показано в табл. 6.1.

Таблиця 6.1 – Кореспонденція рахунків з обліку надходження основних засобів придбаних за плату у постачальників

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Відображено вартість основних засобів за договором постачання	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Відображено суму ПДВ	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 6.1

1	2	3	4
3	Відображено суму консультаційних, посередницьких, транспортних послуг та інших витрат, пов'язаних з придбанням основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
4	Відображено суму ПДВ	64 «Розрахунки за податками й платежами»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
5	Зараховано об'єкт до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних інвестицій (інвентарними об'єктами).

Надходження основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, внесених засновниками до статутного капіталу, оформлюється в бухгалтерському обліку так, як показано в табл. 6.2.

Таблиця 6.2 – Кореспонденція рахунків з обліку надходження основних засобів внесених засновниками до статутного капіталу

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	Відображено внесок до статутного капіталу	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2	Одержано об'єкт основних засобів як внесок до статутного капіталу (якщо об'єкт не потребує монтажу)	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»

Безоплатне одержання об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів у бухгалтерському обліку розглядається як збільшення додаткового капіталу на суму, що дорівнює справедливій вартості безоплатно одержаного об'єкта основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, без урахування інших обов'язкових витрат і платежів.

При безоплатному одержанні об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів виникає дохід в сумі амортизації таких об'єктів одночасно з нарахуванням (табл. 6.3.). У міру виникнення доходу сума додаткового капіталу зменшується.

Таблиця 6.3 – Кореспонденція рахунків з обліку безоплатно одержаних основних засобів

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	Відображено вартість безоплатно одержаних основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	42 «Додатковий капітал»
2	Зараховано до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
3	Відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	42 «Додатковий капітал»	74 «Інші доходи»

Об'єкт основних засобів може бути придбаний в результаті обміну на інший неподібний об'єкт основних засобів або інший актив. В бухгалтерському обліку ці операції відображається так, як показано в табл. 6.4.

Таблиця 6.4 – Кореспонденція рахунків з обліку придбання основних засобів у результаті обміну на інший неподібний об'єкт

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	Одержано основні засоби в обмін на готову продукцію	15 «Капітальні інвестиції»	70 «Доходи від реалізації»
2	Зараховано до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
3	Відображено собівартість відвантаженої готової продукції	90 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція»

Крім того основний засіб та інший необоротний матеріальний актив може бути обмінений на подібний об'єкт, який використовується при виробництві такої ж самої продукції та має таку ж саму справедливую вартість.

На відміну від вимог П(С)БО 7 податковим законодавством розподіл основних фондів на «подібні» та «неподібні» непередбачено. Отримання основних фондів в обмін на активи відображається в обліку з метою оподаткування аналогічно обліку їх продажу (придбання).

6.4 Облік переоцінювання основних засобів

Порядок проведення переоцінювання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів встановлено П(С)БО7 "Основні засоби", згідно з яким переоцінювання об'єкта основних засобів можна проводити за умови, що його залишкова вартість (за даними бухгалтерського обліку) суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Підприємства мають право самостійно визначати величину (межу)суттєвості та, відповідно, приймати рішення щодо доцільності проведення переоцінювання.

Переоцінювання основних засобів (Revaluation of fixed assets) – це доведення залишкової вартості основних засобів до справедливої.

Для основних засобів П(С)БО 19 конкретизовано порядок визначення справедливої вартості (табл. 6.5.).

Таблиця 6.5 – Порядок визначення справедливої вартості

Об'єкт визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
Земля й будівлі	Ринкова вартість
Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінювання
Інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінювання

Основні вимоги П(С)БО 7 до переоцінювання:

1) переоцінюється кожний об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більше як на 10 %) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Наприклад, залишкова вартість об'єкта — 7500 грн., а справедлива (за прайсами) — 8400 грн. Тут величина, на яку залишкова вартість відрізняється від справедливої становить $8400 - 7500 = 900$, що дорівнює 12,0 %. Отже, даний об'єкт можна переоцінювати;

2) у разі переоцінювання об'єкта основних засобів на ту саму дату, здійснюється переоцінювання всіх об'єктів групи основних засобів, до яких належить цей об'єкт;

3) дооцінюється або уцінюється залишкова вартість об'єкта;

4) сума дооцінювання залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки — до складу витрат;

5) перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів за чергової дооцінки вартості цього об'єкта включається до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості й указаним перевищенням у складі іншого додаткового капіталу (п. 20 П(С)БО);

6) перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів за чергової такої уцінки спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу з включенням різниці між сумою чергової (останньої) уцінки залишкової вартості й указаним перевищенням до витрат звітного періоду (п. 20 П(С)БО);

7) при вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені,

перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу (п. 21 П(С)БО).

Підприємство самостійно вибирає найбільш обґрунтований метод оцінювання справедливої вартості, виходячи з особливостей функціонування й експлуатації своїх основних засобів.

Операції з переоцінювання основних засобів включають операції зі збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів та їх зносу-дооцінювання, та операції зі зменшення первісної вартості об'єкта основних засобів та їх зносу - уцінку.

Переоцінена сума первісної вартості та зносу об'єкта основних засобів визначається, відповідно, як добуток первісної вартості чи зносу та індексу переоцінювання. Індекс переоцінювання визначається діленням справедливої вартості об'єкта, що переоцінюється, на залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку результатів переоцінювання вартості основних засобів визначається П(С)БО 7 і залежить від того, чи проводиться переоцінювання вперше, чи повторно.

Приклад

Первісна вартість обладнання – 800 тис. грн., сума його зносу на дату першого переоцінювання – 200 тис. грн.

У результаті експертної оцінки встановлено, що справедлива вартість експертної оцінки на дату переоцінювання дорівнює 900 тис. грн.

При застосуванні пропорційного переоцінювання первісної вартості та зношення основних засобів первісна вартість та зношення основних засобів у результаті переоцінювання зростають пропорційно збільшенню чистої балансової вартості, тобто у 1,5 раза (900 тис. : 600 тис.).

Зробивши перерахунок первісної вартості та зносу, отримаємо:

Показник	До переоцінювання	Після переоцінювання
Первісна вартість	800 000	1 200 000
Знос	200 000	300 000
Чиста балансова вартість	600 000	900 000

При переоцінюванні основних засобів накопичена амортизація повинна бути скоригована. Це пов'язано з тим, що в результаті переоцінювання відбувається зміна не лише первісної вартості основного засобу, але й його зносу. Отже, трансформується база обчислення амортизації. Наступні суми амортизаційних відрахувань розраховуються, виходячи з переоціненої залишкової вартості. Переоцінювання не передбачає перегляд строків корисної експлуатації основних засобів.

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені,

перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Дані про переоцінювання відображаються у реєстрах аналітичного обліку основних засобів - в інвентарній картці обліку основних засобів.

Платники податків усіх форм власності мають право здійснювати щорічну індексацію балансової вартості груп основних фондів.

Індексація проводиться щодо всіх основних фондів за винятком невиробничих фондів. Індексація здійснюється шляхом множення балансової вартості відповідної групи основних фондів на коефіцієнт індексації (Ki), який розраховується за формулою:

$$K_i = [I(a-1) - 10] : 100,$$

де I(a-1) – індекс інфляції року, за результатами якого провадиться індексація.

Індексація здійснюється за умови, що розрахований коефіцієнт індексації перевищує одиницю (тобто у разі, якщо річний індекс інфляції більший 110 %). Індексація здійснюється за результатами звітного(податкового) року на початок першого кварталу наступного року.

6.5 Амортизація (знос) основних засобів

Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються. Вони втрачають первинні фізичні якості, знижуються їх техніко-експлуатаційні можливості, в результаті зменшується реальна балансова вартість основних засобів.

Амортизація (лат. *amortisatio* — оплата боргів) — це процес відшкодування зношування основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів, пов'язаний з поступовим перенесенням їх вартості на новостворювану продукцію, роботи або послуги. Згідно з П(с)БО 7 «Основні засоби», знос основних засобів — сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Вартість, яка амортизується, — первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість — сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією).

Фактори, які впливають на визначення строку корисного використання:

– очікуване використання об'єкта з урахуванням його потужності або продуктивності;

- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або подібні обмеження використання об'єкта.

Строк корисного використання може переглядатися у разі зміни очікуваних економічних вигод від цього об'єкта.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання, за одним з методів, наведених на рис. 6.3.

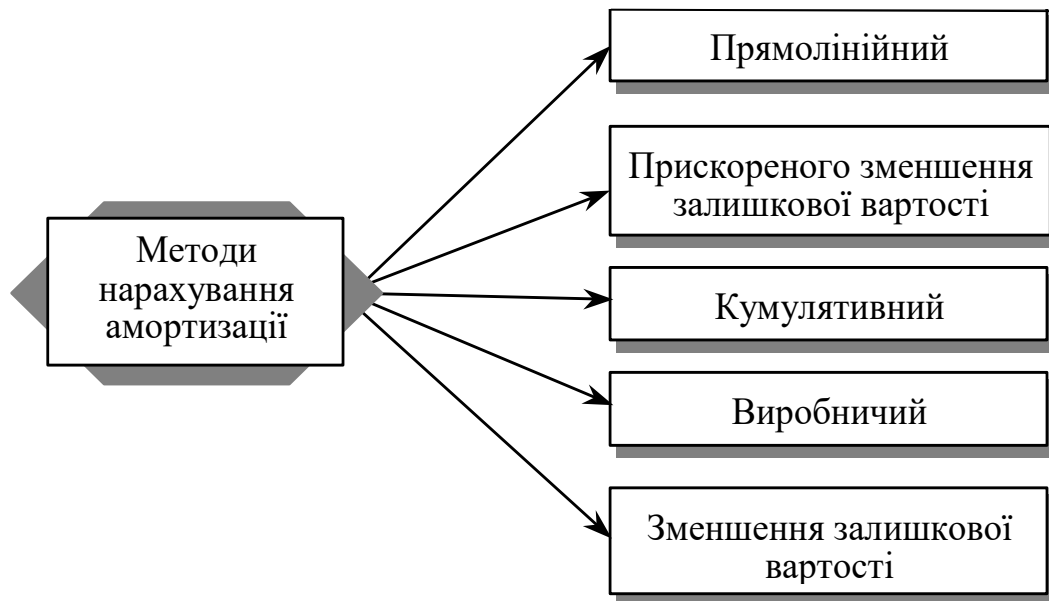


Рисунок 6.3 – Методи нарахування амортизації, рекомендовані П(С)БО № 7

Норми амортизації встановлені окремо для податкового і фінансового обліку.

У фінансовому обліку для нарахування амортизації може застосовуватись будь-який із методів, що визначений П(с)БО 7.

1. *Прямолінійний*, за яким річна сума амортизації визначається діленням первісної вартості об'єкта на очікуваний термін корисного використання (приклад № 1).

2. *Зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається множенням відсотка амортизації на залишкову вартість об'єкта. Річний відсоток амортизації визначається за формулою:

$$\text{Річна норма амортизації} = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість об'єкта}}{\text{Первісна вартість об'єкта}}} \right) \cdot 100;$$

де n – кількість років корисного використання об'єкта (приклад № 2);

3. *Прискорений метод*, за яким річна сума амортизації визначається множенням залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року та річної норми амортизації (яка обчислюється, виходячи зі строку корисного

використання об'єкта), що подвоюється (приклад № 3).

4. Кумулятивний метод, за яким річна сума амортизації визначається множенням первісної вартості об'єкта (за мінусом ліквідаційної) на кумулятивний коефіцієнт, який розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного терміну використання об'єкта, на суму років його корисного використання (приклад № 4).

5. Виробничий метод, за яким місячна сума амортизації визначається множенням фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Вона обчислюється діленням первісної вартості (за вирахуванням ліквідаційної) на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів (приклад № 5).

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

Для податкових цілей норми амортизації встановлені Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» і амортизація нараховується, починаючи з кварталу, наступного за кварталом їх зарахування на баланс платника податку і нараховуються один раз на квартал. Щомісяця платник податку має право відносити на витрати 1/3 квартальних нарахувань.

Для відображення в бухгалтерському обліку сум амортизаційних відрахувань використовують рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та рахунок 09 «Амортизаційні відрахування».

Нарахування зносу основних виробничих засобів оформляється відповідним записами на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 6.6).

Таблиця 6.6 – Нарахування зносу виробничих основних засобів

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Нараховано амортизацію основних засобів підприємством, що не використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами»: <ul style="list-style-type: none"> а) об'єктів виробничого призначення; б) об'єктів загальногосподарського призначення; в) об'єктів, що забезпечують збут продукції; г) об'єктів, що використовуються для виконання наукових досліджень та розробок; 	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності» 99 «Надзвичайні витрати»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Продовження таблиці 6.6

1	2	3	4
	д) об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення; е) об'єктів, що використовуються для ліквідації наслідків стихійних лих, техногенних катастроф, аварій		
2	Нараховано амортизацію основних засобів підприємством, що використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами»	83 «Амортизація»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

На рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань. Збільшення залишку за рахунком 09 «Амортизаційні відрахування» відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів. Зменшення залишку на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик. Аналітичний облік за даним рахунком ведеться за напрямками використання амортизації.

6.6 Облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів

Підприємства підтримують свої основні засоби в робочому стані та забезпечують їх функціонування способом як поліпшення, так і за допомогою системи технічного обслуговування й системи планово-попереджувального ремонту.

Технічне обслуговування (Technical maintenance) – це комплекс операцій або операція з підтримки працездатності чи справності об'єкта під час його використання за призначенням способом його періодичного огляду (мастильні й очищувальні роботи, перевірка рівня працездатності тощо) та ремонтних робіт невеликої вартості, що не збільшують первісну вартість об'єкта.

Поточний ремонт (Maintenance) – це комплекс операцій або операція з часткової заміни окремих запасних частин, деталей, дрібний ремонт окремих частин, побілка стін, ремонт дверей, підлог і інший ремонт з підтримання основних засобів у робочому стані, які не збільшують первісну вартість. Виконується поточний ремонт без проекту та без відповідних дозволів на виконання робіт.

Капітальний ремонт (overhaul)— це комплекс ремонтно-будівельних чи монтажних робіт, за якого здійснюється розбирання будівель, споруд, устаткування та інших об'єктів для відновлення або заміни найважливіших чи всіх зношених деталей і вузлів і, який проводиться з періодичністю більше одного року. При цьому первісна вартість об'єкта основних засобів не збільшується.

На початку року підприємства складають план капітальних ремонтів, що включає в себе:

- поіменний титульний список об'єктів;
- перелік основних робіт;
- кошторисну вартість робіт;
- календарний план-графік ремонтів;
- потребу в основних матеріалах, транспортних засобах механізації та робітниках;
- одержання дозволів Держархбудконтролю та інших державних органів з безпеки та екології.

Модернізація, модифікація, побудова, дообладнання (Modernization, Modification, Completion, Equipping) – це розширення окремих будівель і споруд, технічне переобладнання інших об'єктів, запровадження нової техніки й технології, механізація та автоматизація виробництва, які, кожен окремо або в сукупності, збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів.

На проведення цих робіт обов'язковими є також наявність проектно-кошторисної документації та відповідних дозволів органів державного контролю й нагляду.

Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів можуть бути спрямовані на: поліпшення стану об'єкта для продовження строку корисної експлуатації та (або) підвищення продуктивності нормативних показників його функціонування, підтримання об'єкта в робочому стані для збереження або відновлення майбутніх економічних вигод, що очікуються.

Прикладом витрат з покращання стану об'єкта є витрати на модифікацію, удосконалення машин і обладнання, а також впровадження нових виробничих процесів, які забезпечують значне скорочення операційних витрат (підвищення продуктивності основних засобів).

Ремонт об'єктів основних засобів виконують:

- господарським способом, коли роботи виконуються власними силами і на нього витрачаються будівельні матеріали підприємства, на балансі якого ці об'єкти обліковуються, тобто підприємство не користується послугами сторонніх організацій для виконання ремонту своїх об'єктів основних засобів;
- підрядним способом, коли ремонтні роботи виконують сторонні організації або відповідні підрозділи цієї організації;
- внутрішньопідрядним способом, коли ремонтні роботи виконують спеціалізовані структурні підрозділи підприємства.

При підрядному і внутрішньопідрядному способі виконання ремонту основних засобів підставою для виконання робіт є договір, в якому зазначають:

- найменування об'єкта, який підлягає ремонту;
- строки виконання робіт;

– умови і порядок розрахунків за виконаний ремонт.

Завершення ремонту оформлюється актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

Після закінчення ремонту бухгалтерія замовника робить відмітку в інвентарній картці обліку об'єкта основних засобів, який ремонтується, про дату виконання ремонту і фактичну суму витрат. Наступні витрати, що подовжують строк корисної служби та (або) підвищують продуктивність об'єкта основних засобів, дозволяють отримувати додаткові економічні вигоди протягом більше одного звітного періоду і включаються до балансової вартості основних засобів. В протилежному випадку наступні витрати повинні бути визнані поточними витратами того періоду, в якому вони були понесені.

Поліпшення основних фондів можуть здійснюватися як з виведенням, так і без виведення їх з експлуатації. Виведення з експлуатації основних фондів будь-якої групи здійснюється на підставі наказу керівника платника податку.

На відміну від вимог П(С)БО згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» поточний ремонт, капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння тощо розглядаються як поліпшення основних фондів. При цьому, для цілей оподаткування не має значення вид проведених робіт, оскільки в податковому законодавстві не виділяється поточний і капітальний ремонт, але визначено порядок розподілу витрат на поліпшення. При цьому:

- частина відноситься на валові витрати (в сумі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок звітного періоду);
- решта витрат збільшують балансову вартість основних фондів відповідних груп чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 станом на початок розрахункового кварталу шляхом розподілу пропорційно до суми фактичних витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3 та 4 або окремих об'єктів основних фондів групи 1.

Бухгалтерський облік витрат на підтримання об'єкта в робочому стані та його відновлення способом експлуатаційного й технічного обслуговування та поточних і капітальних ремонтів, що не збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів, ведеться згідно з П(С)БО 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318.

У бухгалтерському обліку ці витрати обліковуються на рахунках обліку витрат, а саме: 23 «Виробництво» — у разі, якщо ремонтуються основні засоби виробничого призначення; 91 «Загальновиробничі витрати» — при ремонті основних фондів загальновиробничого призначення, тобто таких, що беруть участь в управлінні цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва; 92 «Адміністративні витрати» — під час ремонту основних

засобів, що беруть участь в управлінні та обслуговуванні підприємства; 93 «Витрати на збут» — у разі ремонту основних фондів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг; 94 «Витрати на дослідження і розробки» — при ремонті основних засобів, що беруть участь у дослідженнях і розробленнях, які здійснює підприємство.

Порядок відображення господарських операцій з поточного та капітального ремонтів і експлуатаційних витрат на утримання й обслуговування наведено в табл. 6.7.

Таблиця 6.7 – Кореспонденція рахунків з обліку витрат на поточний та капітальний ремонт і модернізацію основних засобів

а) підрядний спосіб

Номер	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Роботи з модернізації об'єкта прийнято за актом, а їх вартість зарахована до складу капітальних витрат	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2	Нараховано податковий кредит з ПДВ (одночасно з проведенням № 1)	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Виконання поточних ремонтних робіт прийнято за актом, а їх вартість зараховано до складу витрат звітного періоду	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
4	Нараховано податковий кредит з ПДВ (одночасно з проведенням № 3)	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5	Сплачено підрядчикам за виконані роботи	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
6	Капітальні витрати (на ремонт і модернізацію зараховуються на збільшення первісної вартості об'єкта	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

Продовження таблиці 6.7

б) господарський спосіб

	2	3	4
1	Відображення витрат на поточний ремонт основних засобів, що виконується ремонтною бригадою або ремонтним цехом підприємства	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси» 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 65 «Розрахунки за страхування» 24 «Брак у виробництві»
2	Списання здійснених витрат на обслуговування та ремонт основних засобів виробничого призначення	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати»	23 «Виробництво»
3	Списання здійснених витрат на обслуговування та ремонт основних засобів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	23 «Виробництво»
4	Списання здійснених витрат на обслуговування та ремонт основних засобів, що забезпечують збут	93 «Витрати на збут»	23 «Виробництво»
5	Списання здійснених витрат на обслуговування та ремонт основних засобів, що використовуються для дослідження і розробок	94 «Інші витрати операційної діяльності»	23 «Виробництво»

6.7 Облік вибуття основних засобів

Якщо з будь-яких причин основний засіб не відповідає ознакам активу, то приймається рішення про його списання.

Основний засіб списується з балансу підприємства в таких випадках:

- продаж за плату в порядку реалізації майна;
- передача за договором дарування стороннім юридичним та фізичним особам;
- списання внаслідок морального або фізичного зносу;
- ліквідація при аваріях, стихійних лихах та інших надзвичайних ситуаціях, викликаних екстремальними умовами;
- у зв'язку з реконструкцією та новим будівництвом;
- передача у вигляді внеску до статутного капіталу інших підприємств;
- з інших причин.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів

визначається вирахуванням з доходу від вибуття об'єктів основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

У випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються, відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Вибуття основних засобів оформляється Актом на списання основних засобів (ф. № 03-3), в якому відображаються: первинна вартість об'єкта, що вибуває; сума нарахованого зносу; залишкова вартість; причина вибуття об'єкта (реалізація, ліквідація, безоплатна передача тощо), витрати, пов'язані з вибуттям, а також результат від списання об'єкта.

На основі акту здійснюються відповідні записи в інвентарних картках та інвентарному списку (див. рис. 5.3 та 5.4). Регістри аналітичного обліку (інвентарні картки) реалізованих основних засобів додаються до документів, якими оформлені факти вибуття таких активів.

У процесі реалізації об'єктів основних засобів за грошові кошти в бухгалтерському обліку на відповідних рахунках відображаються:

- дохід від реалізації в сумі продажної вартості об'єктів;
- податкові зобов'язання з ПДВ;
- списання суми нарахованого зносу й залишкової вартості проданих об'єктів;
- списання витрат, пов'язаних із продажем основних засобів;
- розрахунки з покупцем;
- фінансовий результат, пов'язаний із продажем об'єкта основних засобів.

Реалізація, ліквідація, безоплатна передача та передача основних засобів та інших необоротних матеріальних активів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства оформлюється в бухгалтерському обліку так, як показано в табл. 6.8.

Таблиця 6.8 – Кореспонденція рахунків з обліку реалізації, ліквідації, безоплатної передачі та передачі основних засобів як внесок до статутного капіталу

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
<i>Реалізація основних засобів</i>			
1.	Відображено дохід від реалізації	31 «Рахунки в банках» 37 «Розрахунки з різними дебіторами»	74 «Інші доходи»
2.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	74 «Інші доходи»	64 «Розрахунки за податками й платежами»

Продовження таблиці 6.8

1	2	3	4
3.	Списано знос реалізованих основних засобів	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	10 «Основні засоби»
4.	Відображено залишкову вартість	97 «Інші витрати»	10 «Основні засоби»
5.	Відображено фінансовий результат від реалізації	79 «Фінансові результати» 74 «Інші доходи»	97 «Інші витрати» 79 «Фінансові результати»
<i>Ліквідація основних засобів</i>			
1.	Списано знос ліквідованих основних засобів	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	10 «Основні засоби»
2.	Відображено залишкову вартість ліквідованих засобів	97 «Інші витрати»	10 «Основні засоби»
3.	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	97 «Інші витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці» 65 «Розрахунки за страхуванням» 68 «Розрахунки за іншими операціями»
4.	Відображено доходи від ліквідації основних засобів	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 28 «Товари»	74 «Інші доходи»
5.	Відображено фінансовий результат від ліквідації основних засобів	79 «Фінансові результати» 74 «Інші доходи»	97 «Інші витрати» 79 «Фінансові результати»
<i>Передача основних засобів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства</i>			
1.	Списано знос переданих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	10 «Основні засоби»
2.	Відображено залишкову вартість переданих основних засобів	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	10 «Основні засоби»

Податковим законодавством визначено, що ліквідація основних фондів може здійснюватися:

- за рішенням платника податків;
- якщо основні фонди (їх частина) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації при обставинах, які не залежать від платника податків;
- якщо платник податків змушений відмовитися від використання основних фондів за обставин загрози або неминучості їх заміни, зруйнування чи ліквідації тощо.

Облік ліквідації основних фондів для цілей оподаткування у всіх випадках однаковий незалежно від причин, з яких ліквідуються основні фонди.

Платник податку в звітному періоді, в якому виникають такі обставини:

– при ліквідації об'єкта основних фондів групи 1 на суму балансової вартості окремого основного фонду групи 1 збільшуються валові витрати. При цьому вартість такого об'єкта для цілей оподаткування прирівнюється до нуля;

– при ліквідації об'єктів основних фондів груп 2, 3 і 4 не змінює балансову вартість таких груп основних фондів.

Ліквідація невиробничих фондів не спричиняє зміни валових доходів і валових витрат. При ліквідації основних фондів або невиробничих фондів за самостійним рішенням платника податків виникають податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи зі звичайних цін, але не нижче їх балансової вартості, оскільки такі операції розглядаються для цілей обліку ПДВ як поставка.

6.8 Облік нематеріальних активів

Нематеріальні активи – це активи, які не мають матеріально-речової форми або матеріально-речова форма яких не має суттєвого значення для їх використання у господарській діяльності, що виступають як інтелектуальна власність, а також довгострокові майнові права, які забезпечують їх власнику (власникам) прибуток протягом тривалого періоду – більше одного року або операційного циклу, за умови, що він перевищує один рік.

Нематеріальні активи характеризуються такими ознаками:

- немонетарні активи;
- не мають матеріальної форми;
- можуть бути ідентифіковані;
- утримуються підприємством з метою використання більше одного року.

Нагадаємо, що монетарні активи – це грошові кошти, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей, зокрема, фінансові вкладення, дебіторська заборгованість. Всі інші активи є немонетарними. До немонетарних активів належать запаси, обладнання, офісні меблі та інші активи, для яких характерна певна матеріальна форма, тобто, дані активи не підпадають під визначення нематеріальних. Прикладами немонетарних активів, що не мають матеріальної форми є: товарні знаки, патенти, ліцензії, комп'ютерні програми, авторські права тощо.

Більшість нематеріальних активів мають відповідний матеріальний носій (наприклад, диск є матеріальним носієм комп'ютерної програми, аркуш паперу є носієм угоди про авторські права). Проте матеріальний носій в даному випадку є вторинним щодо інформації, яка на ньому

зберігається.

Нематеріальний актив є ідентифікованим. Ідентифікований актив - це придбаний актив, який на дату придбання відповідає певним критеріям:

- оцінка активу може бути достовірно визначена;
- у майбутньому при його використанні очікується отримання економічних вигід, тобто він може сприяти надходженню на підприємство (прямо або опосередковано) грошових коштів та їх еквівалентів.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться пооб'єктно з узагальненням інформації за однорідними групами, визначеними П(С)БО 8. Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи». Для відображення гудвілу в обліку використовується рахунок 19 «Гудвіл».

Для обліку нематеріальних активів призначені як балансові, такі позабалансові рахунки.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів. За дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, за кредитом вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигід від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів. Рахунок є активним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів.

Рахунок 19 «Гудвіл при придбанні» призначений для узагальнення інформації щодо гудвілу і негативного гудвілу, що виникають при придбанні, відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Аналітичний облік організовується за видами нематеріальних активів та інвентарними об'єктами, на кожен з яких відкривається Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2). Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

6.9 Облік надходження нематеріальних активів

Нематеріальні активи надходять на підприємство в результаті їх придбання, створення власними силами, безоплатного отримання або шляхом обміну на інші активи (рис. 6.4.)

Планом рахунків для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та

нематеріальних необоротних активів, за кредитом — їх зменшення внаслідок прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів.

Надходження нематеріальних активів може здійснюватись шляхом:

- придбання;
- розробки;
- внесення засновниками до статутного капіталу;
- безоплатного одержання;
- отримання в обмін на неподібні активи.



Рисунок 6.4 - Надходження нематеріальних активів

П(С)БО 8 визначено, що придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, тобто визнається як актив, якщо:

- 1) існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням такого активу;
- 2) можна достовірно визначити його вартість.

Створені самим підприємством гудвіл, газетні заголовки, назви видань, список клієнтури та інші об'єкти, що мають таку субстанцію, не визнаються як нематеріальні активи, а відображаються в складі витрат того звітного періоду, у якому вони здійснені.

Бухгалтерські записи з придбання об'єктів нематеріальних активів за грошові кошти наведені в табл. 6.9.

Таблиця 6.9 – Кореспонденція рахунків з обліку надходжень нематеріальних активів

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Отримано рахунок за придбання права на використання торговельної марки	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 6.9

1	2	3	4
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Отримано рахунок юридичної фірми за оформлення права	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5	Введено в експлуатацію придбаний об'єкт нематеріального активу	12 «Нематеріальні активи»	15 «Капітальні інвестиції»

Типові бухгалтерські проводки щодо відображення операцій з обміну подібними та неподібними активами наведено в табл. 6.10.

Таблиця 6.10 – Кореспонденція рахунків з обліку обміну нематеріальних активів

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
<i>Надходження на підприємство нематеріальних активів у результаті обміну неподібними активами</i>			
1.	Відвантажено товари, в обмін на об'єкт нематеріальних активів	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Доходи від реалізації»
2.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	70 «Доходи від реалізації»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
3.	Отримано об'єкт нематеріальних активів	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5.	Введено в експлуатацію нематеріальні активи	12 «Нематеріальні активи»	15 «Капітальні інвестиції»
6.	Проведено взаємозалік заборгованостей	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
<i>Надходження на підприємство нематеріальних активів в результаті обміну подібними активами</i>			
1.	Списано суму нарахованого зносу нематеріальних активів, який передається в обмін на інший подібний об'єкт нематеріальних активів	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»

Продовження таблиці 6.10

1	2	3	4
2.	Передано нематеріальні активи (за залишковою вартістю)	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	12 «Нематеріальні активи»
3.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
4.	Отримано об'єкт нематеріальних активів	15 «Капітальні інвестиції»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
5.	Відображено податковий кредит з ПДВ	64 «Розрахунки за податками й платежами»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
6.	Проведено взаємозалік заборгованостей	68 «Розрахунки за іншими операціями»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
7.	Введено в експлуатацію придбаний об'єкт нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	15 «Капітальні інвестиції»

6.10 Облік переоцінювання нематеріальних активів

Кожне підприємство має право на здійснення переоцінювання нематеріальних активів відповідно до справедливої вартості, проте це стосується лише тих активів, які функціонують на активному ринку. Активним ринком є ринок, якому притаманні наступні умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який момент можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

У разі переоцінювання одного нематеріального активу слід переоцінювати і всі інші об'єкти даної групи. Якщо підприємством проведено переоцінювання нематеріальних активів певної групи, то в подальшому таке переоцінювання необхідно здійснювати щорічно.

Техніка підрахунку переоціненої вартості визначається п. 1П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Методика проведення переоцінювання нематеріальних активів аналогічна методиці переоцінювання основних засобів.

У процесі використання нематеріальних активів може відбутися зменшення їх корисності. Втрати від зменшення корисної вартості включаються до складу витрат звітного року із збільшенням у балансі суми накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу такими записами (табл. 6.11).

Таблиця 6.11 – Кореспонденція рахунків з обліку дооцінки нематеріальних активів

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів у складі додаткового капіталу записами:			
1.1	- на суму дооцінки балансової вартості нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	42 «Додатковий капітал»
1.2	- на суму дооцінки зносу нематеріальних активів	42 «Додатковий капітал»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
2	Сума уцінки у складі витрат звітного періоду	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»
3	Сума різниці між балансовою та уціненою вартістю	97 «Інші витрати»	12 «Нематеріальні активи»

Якщо причини зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів припинили існування, то сума відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, визнається доходом з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів.

6.11 Облік амортизації нематеріальних активів

Амортизація нематеріальних активів здійснюється на систематичній основі протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років. Метод амортизації нематеріального активу вибирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод.

Розрахунок амортизації здійснюється згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». Як правило, методом амортизації нематеріальних активів є метод прямолінійного списання. Ліквідаційна вартість нематеріальних активів в розрахунку звичайно прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Термін корисного використання визначається з урахуванням:

- очікуваного терміну використання активу підприємством;
- науково-технічного прогресу та змін на ринку товарів, робіт, послуг, що виробляються з допомогою цього активу;
- морального зносу;

– юридичних та інших обмежень щодо термінів його використання.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, і припиняється, починаючи з місяця наступного за місяцем вибуття нематеріального активу. Особливістю нарахування амортизації на нематеріальні активи є те, що за чинним українським законодавством на нематеріальні активи, вартість яких не зменшується в процесі їх використання, амортизація не нараховується. До таких нематеріальних активів відносять: гудвіл, ноу-хау, товарний знак тощо.

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не існує жодних обмежень відносно амортизації нематеріальних активів. Отже, амортизувати можна ділову репутацію («гудвіл»), ноу-хау, торговельну марку, торговий знак та інші нематеріальні активи протягом терміну, коли вони визнаються як активи у балансі.

Планом рахунків для узагальнення інформації про нараховану амортизацію нематеріальних активів, що підлягають амортизації, призначено рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

За кредитом рахунку 13 відображається сума нарахованого зносу нематеріальних активів, за дебетом — зменшення суми зносу.

Аналітичний облік зносу ведеться відповідно за видами нематеріальних активів. Бухгалтерські записи з обліку амортизації нематеріальних активів (для підприємств, що не використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами») мають такий вигляд (табл. 6.12).

Таблиця 6.12 – Кореспонденція рахунків з обліку амортизації нематеріальних активів

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1.	Нарахування амортизації нематеріальних активів виробничого призначення	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
2.	Нарахування амортизації нематеріальних активів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
3.	Нарахування амортизації нематеріальних активів, що забезпечують збут	93 «Витрати на збут»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
4.	Нарахування амортизації нематеріальних активів підприємствами, що використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»	83 «Амортизація»;	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
5.	- з наступним списанням	23 «Виробництво» 79 «Фінансові результати»	83 «Амортизація»

6.12 Облік вибуття нематеріальних активів

Нематеріальний актив підлягає списанню з балансу в разі його вибуття або неможливості отримання підприємством у подальшому економічних вигод від його використання.

У разі вибуття нематеріального активу:

- його балансова вартість виключається з активу балансу;
- фінансовий результат визначається як різниця між сумою чистих надходжень від продажу (чи іншого вибуття) нематеріального активу, та його балансовою вартістю і відображається у звіті про фінансові результати.

Вибуття нематеріальних активів на підприємстві може виникати внаслідок їх:

- реалізації;
- ліквідації;
- безоплатної передачі;
- внеску до статутного капіталу інших підприємств;
- обміну на інші активи (рис. 6.5.).

Фінансовий результат від вибуття нематеріального активу визначається як різниця між доходом від вибуття за мінусом непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям, і залишковою вартістю.

Для оформлення вибуття об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів застосовується Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3).

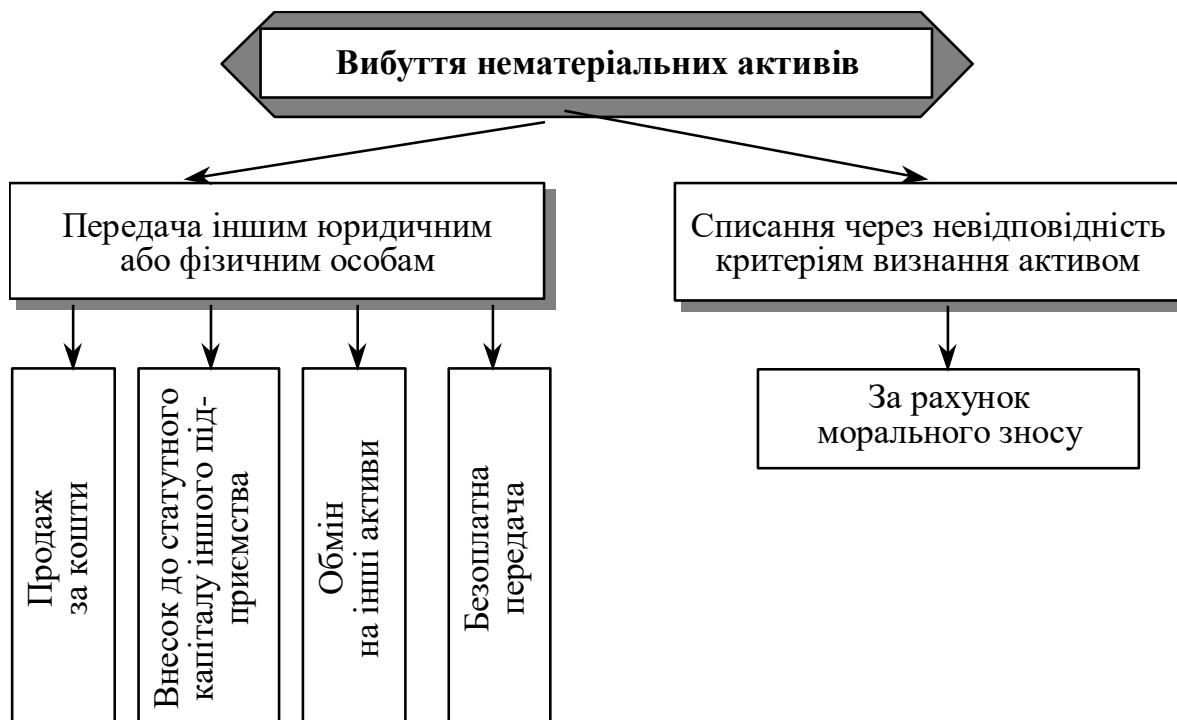


Рисунок 6.5 – Причини та шляхи вибуття нематеріальних активів

Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

Вибуття нематеріальних активів супроводжується бухгалтерськими проводками, аналогічними до проводок при вибутті основних засобів.

При вибутті раніше переоціненого нематеріального активу перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості включається щомісяця (щокварталу, щороку) до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу: Д-т рах. 42 «Додатковий капітал». К-т рах. 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Облік операцій з реалізації об'єктів нематеріальних активів відображається такою кореспонденцією рахунків (табл. 6.13).

Таблиця 6.13 – Кореспонденція рахунків з обліку реалізації нематеріальних активів

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1.	Сума доходу (виручки) від реалізації нематеріальних активів	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	74 «Інші доходи»
2.	Відображено суму ПДВ	74 «Інші доходи»	64
3.	Сума нарахованого зносу за час використання об'єкта нематеріальних активів	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»
4.	Ліквідація об'єктів нематеріальних активів:		
	на суму зносу, нараховану за час використання об'єкта нематеріальних активів	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»
	на суму залишкової вартості ліквідованого об'єкта нематеріальних активів	97 «Інші витрати»	12 «Нематеріальні активи»
5.	Безоплатна передача об'єктів нематеріальних активів:		
	на суму списаного зносу, нарахованого за час використання переданого об'єкта	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»
6.	Передача об'єктів нематеріальних активів як внеску до статутного капіталу іншого підприємства (на суму залишкової вартості переданого об'єкта)	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	12 «Нематеріальні активи»

Контрольні запитання

1. Класифікація основних засобів та її роль у побудові обліку.
2. Синтетичний і аналітичний облік основних засобів.
3. Амортизація і знос основних засобів. Методи нарахування амортизації основних засобів і їх застосування.
4. Види ремонтів основних засобів і їх відображення в обліку.
5. Визнання основних засобів згідно з П(с)БО 7 «Основні засоби».
6. Документальне оформлення і облік надходження основних засобів.
7. Облік витрат на утримання і експлуатацію основних засобів.
8. Розкрийте сутність поняття «необоротні активи».
9. Види і характеристика нематеріальних активів.
10. Якими бухгалтерськими проводками формується первісна вартість необоротних активів?
11. У чому полягає сутність амортизації?
12. Переоцінювання нематеріальних активів.

Тема 7 Облік виробничих запасів

7.1 Поняття і класифікація виробничих запасів

Для здійснення процесу виробництва та іншої господарської діяльності необхідні предмети праці — сировина, матеріали, комплектуючі вироби, паливо тощо, з яких або за допомогою котрих виготовляється продукція, виконуються роботи, надаються послуги. Такі предмети праці називаються запасами.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси регулюються П(С)БО 9 «Запаси». *Запаси* — це активи, які утримуються підприємством для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством.

Запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та коли їхня вартість може бути достовірно визначена.

Як правило, запаси надходять на підприємство у вигляді сировини, матеріалів і комплектуючих виробів, призначених для виробництва, а також товарів, придбаних для перепродажу. Потрапляючи у виробничий процес, вони переходять до категорії незавершеного виробництва, після чого стають готовою продукцією. Крім того, для забезпечення виробництва підприємство утворює запаси малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Важливою умовою раціональної організації обліку виробничих запасів є обґрунтована їх класифікація.

Розрізняють такі групи виробничих запасів:

- сировина й матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- паливо;
- тара й тарні матеріали;
- будівельні матеріали;
- матеріали, що переробляються;
- інші матеріали.

Сировина – добути, вироблені власними силами або придбані на стороні оборотні ресурси, які на момент придбання не пройшли жодної стадії промислової обробки та призначені для споживання власним виробництвом як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва.

Матеріали – придбані на стороні оборотні ресурси, призначені для використання у власному виробництві як необхідний компонент

майбутнього продукту цього виробництва або для обслуговування технологічного процесу й управління. Матеріали за способом включення до собівартості продукції (робіт, послуг) умовно поділяють на основні та допоміжні.

Основні матеріали – це матеріали, які становлять основу продукту виробництва. Допоміжні матеріали - матеріали, які використовуються для обслуговування процесу виробництва та управління.

До групи допоміжних матеріалів, у зв'язку з особливістю їх використання, відносяться паливо, тара і тарні матеріали, запасні частини.

Напівфабрикати - це сировина і матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не є готовою продукцією. У виготовленні продукції вони виконують таку ж роль, як і основні матеріали, тобто утворюють її матеріальну основу.

Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби – придбані на стороні оборотні матеріальні активи, призначені для використання у власному виробництві як матеріальна основа або необхідний додаток до матеріальної складової майбутнього продукту цього виробництва

Паливо виділяють в окрему групу запасів з огляду на його економічне значення та специфіку споживання. Паливо поділяють на технологічне, моторне (пальне) та господарське (на опалення).

Тара – оборотні матеріальні активи, призначені для транспортування, зберігання і продажу продукції.

Тарні матеріали - оборотні матеріальні активи, призначені для виготовлення і ремонту тари. До тари і тарних матеріалів належать предмети, які використовуються для пакування, транспортування.

Запасні частини - оборотні матеріальні активи, призначені для використання під час проведення ремонту, реконструкції, модернізації обладнання та машин (у тому числі транспортних засобів), ремонту обладнання та машин за замовленнями сторонніх осіб і для використання з метою гарантійного ремонту таких засобів.

Будівельні матеріали – це матеріальні активи, призначені для використання у капітальному будівництві об'єктів, що зводяться господарським або підрядним способом.

Матеріали, передані у переробку, оборотні матеріальні активи, тимчасово передані на безоплатній основі підприємством-власником суб'єктам-переробникам для доведення їх до стану, придатного для використання підприємством-власником у запланованих цілях.

На підприємстві для відповідної класифікації розробляють номенклатуру – цінник, тобто систематизований перелік використовуваних запасів, у якому кожному найменуванню, розміру, сорту встановлено номенклатурний номер (шифр), одиниця виміру та облікова ціна.

Номенклатурний номер проставляється в усіх первинних документах і реєстрах аналітичного обліку, що дає можливість вести облік їх наявності та руху.

Таким чином, одиницею обліку виробничих запасів є їхній номенклатурний номер.

7.2 Оцінювання виробничих запасів

Важливе значення для організації обліку виробничих запасів має їх правильна оцінка, вибір якої регулюється П(С)БО 9.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

До первісної вартості запасів, придбаних за плату, включаються такі фактичні витрати:

- суми, що сплачуються згідно з договорами постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита під час імпортування запасів;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи та перевезення запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Транспортно-заготівельні витрати включаються до складу собівартості придбаних запасів безпосередньо прямим способом або відображаються загальною сумою на окремому субрахунку обліку запасів і щомісячно розподіляються між сумою залишку останніх на кінець звітного місяця та сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів, доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, вважається їхня виробнича собівартість; тих, що одержані підприємством безоплатно, — їхня справедлива вартість з урахуванням витрат на доведення їх до стану можливого використання.

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їхню справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їхня справедлива вартість. Різниця між балансовою та справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні одиниці, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Справедлива вартість виробничих запасів визначається відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Не включаються до первісної вартості запасів, а відносяться до витрат звітного періоду:

- понаднормові витрати та нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Первісна вартість запасів, зазвичай, не змінюється, але П(С)БО 9 п. 24 передбачає, що останні відображаються в бухгалтерському балансі за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу знизилася їхня ціна, або вони зіпсовані, застаріли чи іншим чином втратили первісно очікувані економічні вигоди.

Чиста вартість реалізації запасів визначається в результаті їх переоцінювання (уцінки). Втрати від уцінки запасів є витратами звітного періоду.

7.3 Документальне оформлення руху виробничих запасів

Усі операції з руху виробничих запасів оформлюються первинними документами.

Форми цих документів затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 493.

Виробничі запаси, які надходять на підприємство, оприбутковуються матеріально відповідальними особами (завідувачами складами, комірниками та іншими особами) на підставі товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур та інших супроводжувальних документів, і оформляються прибутковим ордером типової форми № М-3 або № М-4.

Якщо в результаті приймання виробничих запасів будуть встановлені кількісні та якісні розбіжності з даними супроводжувальних документів постачальника, а також при прийманні запасів, що надійшли без документів, комісія підприємства складає акт про приймання матеріалів типової форми № М-7.

Для скорочення обсягів роботи дозволяється замість виписування прибуткових ордерів оформляти приймання запасів способом відміток (штамп) відповідальної особи на супроводжувальних документах.

Приймання запасів від власних підрозділів підприємства (невикористання матеріалів, відходів оформляється накладними на внутрішнє переміщення матеріалів (ф. № М-11).

Упровадження запасів у виробництво оформляється лімітно-забірними картами (ф. № М-8 і 9) і накладними-вимогами (ф. № М-11).

Лімітно-забірні картки призначені для оформлення відпускання

матеріалів, які систематично споживаються під час виготовлення продукції, а також для поточного контролю за дотриманням установлених лімітів відпускання запасів на виробничі потреби. Вони також використовуються для оперативного обліку відпускання запасів у межах затвердженого ліміту.

Лімітно-забірні картки виписують у двох примірниках відділом постачання або плановим відділом, один з яких передається цеху-одержувачу, а другий — на склад. У названій картці вказується ліміт (норма) відпускання запасів (на певний період — місяць, квартал), а під час відпускання матеріалів робиться запис про фактичну кількість відпущених матеріалів і визначається залишок ліміту.

Кожного місяця лімітно-забірні картки передаються до бухгалтерії для списання матеріалів на виробництво.

Накладна-вимога на відпускання (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11) використовується для оформлення операцій разового (не систематичного) відпускання матеріалів для господарських цілей, а також для оформлення внутрішнього переміщення запасів зі складу на склад, з цеху на склад.

Відпускання запасів, їх використання можуть оформлятися й іншими первинними документами: актом-вимогою на заміну (додаткове відпускання) матеріалів (ф. № 10); накладною на відпускання товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20), актом про витрату давальницьких матеріалів (ф. № М-23) тощо.

Усі первинні документи на оприбуткування та відпускання запасів матеріально відповідальними особами в установлені строки за реєстром приймання-здачі документів (ф. № М-13) передаються для обробки до бухгалтерії.

7.4 Бухгалтерський облік наявності та руху виробничих запасів

Для отримання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік.

Деталізація аналітичного обліку виробничих запасів обумовлена, по-перше, наявністю великої кількості складів для їх зберігання; по-друге, значною їх номенклатурою; по-третє, складною організаційною та виробничою структурами підприємства тощо.

До окремих рахунків синтетичного обліку можуть бути віднесені рахунки аналітичного обліку, які дозволяють визначити їх обсяг в цілому та за кожним видом окремо.

Сировина і матеріали – у розрізі видів та груп сировини, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб.

Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби – у розрізі купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, місць зберігання та

матеріально відповідальних осіб

Паливо – у розрізі видів палива, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб

Тара і тарні матеріали – у розрізі видів тари й тарних матеріалів і матеріально відповідальних осіб

Будівельні матеріали – за видами (групами) та окремими об'єктами будівельних матеріалів

Матеріали, передані в переробку - у розрізі, який забезпечує отримання даних про підприємство-переробника та контроль за операціями з переробки, за відповідними особами

Запасні частини - за місцями зберігання й однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду також ведеться за групами: придатні до експлуатації(нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що знаходяться в ремонті

Матеріали сільськогосподарського призначення – за групами та видами матеріалів сільськогосподарського призначення в розрізі їх номенклатури

Інші матеріали - за видами та групами інших матеріалів.

Кожне підприємство відкриває аналітичні рахунки залежно від потреби в кількості, необхідній для управління виробництвом. Найбільш типовими розрізами аналітики можуть виступати такі: склади, комори, матеріально відповідальні особи, групи запасів, види діяльності тощо.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп, за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. Кожна з груп виробничих запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Кожному найменуванню, сорту, розміру виробничих запасів присвоюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке записують до спеціального реєстру-номенклатури-цінника, де також вказують одиницю виміру та облікову ціну запасу.

На кожному документі з руху виробничих запасів повинно бути вказано не тільки найменування запасу, але й номенклатурний номер, що дозволяє уникати помилок під час заповнення прибуткових і видаткових документів та здійснення записів у складському і бухгалтерському обліку виробничих запасів.

Відображення надходження та витрачання запасів здійснюється за допомогою карток складського обліку, які виписуються на кожне найменування, профіль, сорт, марку, розмір окремо. У картках складського обліку на підставі залишків на 1-ше число місяця, які виводяться за кожним номенклатурним номером, складаються відомості обліку залишків запасів (сальдові відомості), що використовуються для порівняння даних аналітичного та синтетичного обліку виробничих запасів. Окрім даних про виробничі запаси, що формуються у сальдовій відомості, забезпечити

оптимальне співвідношення між виробничою програмою та запасами можна за умови оперативнішого надання даних про їх наявність і рух.

Порушення встановлених вимог ведення складського обліку ускладнює процес обробки документів у бухгалтерії і перешкоджає отриманню оперативної, повної, достовірної, неупередженої і точної інформації про рух запасів.

Для накопичення інформації про наявність і рух виробничих запасів використовується активний рахунок 20 «Виробничі запаси».

На дебеті рахунку 20 «Виробничі запаси» і відповідних субрахунках відображаються дані про надходження запасів з різних джерел (від постачальників, підзвітних осіб, власного виробництва, засновників підприємства тощо).

За кредитом цього рахунку відображається інформація про вибуття (списання) запасів на різні цілі (виробництво та інші внутрішньогосподарські потреби, відпускання на сторону), а також суми уцінки виробничих запасів.

Облік придбання запасів на рахунку 20 «Виробничі запаси» ведеться за фактичною собівартістю придбання, тобто за первісною вартістю з урахуванням витрат на транспортування та заготівлю запасів.

Підставою для обліку надходження виробничих запасів є наведені вище первинні документи. Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків, що відображають надходження та витрачання виробничих запасів, наведено в табл. 7.1.

Таблиця 7.1 – Кореспонденція рахунків з обліку операцій з надходження та витрачання виробничих запасів

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Переведено виробничі запаси з однієї категорії до іншої	20 «Виробничі запаси»	20 «Виробничі запаси»
2.	Оприбутковано виробничі запаси, повернуті з виробництва або виготовлені власними силами	20 «Виробничі запаси»	23 «Виробництво»
3.	Зменшено суму браку на вартість відходів від бракованої продукції, яку переведено до складу виробничих запасів	20 «Виробничі запаси»	24 «Брак у виробництві»
4.	Переведено до складу запасів активи, що були придбані як товар для продажу	20 «Виробничі запаси»	28 «Товари»
5.	Сплачено витрати на транспортування виробничих запасів, що надійшли	20 «Виробничі запаси»	31 «Рахунки в банках»
6.	Відображено надходження виробничих запасів у рахунок погашення дебіторської заборгованості	20 «Виробничі запаси»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»

Продовження таблиці 7.1

1	2	3	4
7.	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою	20 «Виробничі запаси»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
8.	Оприбутковано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу	20 «Виробничі запаси»	40 «Статутний капітал»
9.	Відображено формування пайового капіталу, передбаченого установчими документами, за рахунок внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств у вигляді виробничих запасів	20 «Виробничі запаси»	41 «Пайовий капітал»
10.	Проведено дооцінку запасів	20 «Виробничі запаси»	42 «Додатковий капітал»
11.	Відображено надходження виробничих запасів, отриманих як цільове фінансування	20 «Виробничі запаси»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
12.	Оприбутковано виробничі запаси, що надійшли від постачальника на суму, що сплачується згідно з договором (без ПДВ)	20 «Виробничі запаси»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
13.	Віднесено до первісної вартості придбаних виробничих запасів суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству	20 «Виробничі запаси»	64 «Розрахунки за податками і платежами»
14.	Оприбутковано лишки запасів, виявлених в результаті інвентаризації	20 «Виробничі запаси»	71 «Інший операційний дохід»
15.	Оприбутковано запаси, що надійшли безоплатно	20 «Виробничі запаси»	74 «Інші доходи»
16.	Оприбутковано виробничі запаси одержані внаслідок надзвичайних подій	20 «Виробничі запаси»	75 «Надзвичайні доходи»
17.	Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	20 «Виробничі запаси»
18.	Відпущено зі складу виробничі запаси для капітального будівництва власними силами	15 «Капітальні інвестиції»	20 «Виробничі запаси»
19.	Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
20.	Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з виправленням браку, або на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень	24 «Брак у виробництві»	20 «Виробничі запаси»

Продовження таблиці 7.1

1	2	3	4
21.	Переведено до складу товарів для продажу в торговельній мережі виробничі запаси, раніше придбані з метою використання у виробництві	28 «Товари»	20 «Виробничі запаси»
22.	Відвантажено виробничі запаси в обмін на подібні активи	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	20 «Виробничі запаси»
23.	Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості, з освоєнням нових виробництв і агрегатів тощо	39 «Витрати майбутніх періодів»	20 «Виробничі запаси»
24.	Списано запаси для загальновиробничих потреб, цехам основного та допоміжного виробництв	91 «Загальновиробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
25.	Використано запаси для адміністративних потреб на утримання і поточний ремонт будівель та інвентарю загально-господарського призначення й інші господарські потреби	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
26.	Списано запаси для забезпечення збуту продукції	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
27.	Безоплатно передано запаси іншому підприємству за балансовою вартістю	94 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси»
28.	Списано запаси, втрачені внаслідок надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»	20 «Виробничі запаси»

В умовах автоматизації обліку налагодити чіткий облік надходження та витрачання виробничих запасів досить легко, оскільки до пам'яті комп'ютера вводяться фактичні дані про надходження та витрачання запасів і в автоматичному режимі виводиться їх залишок на будь-який момент часу.

7.5 Облік витрат виробничих запасів

Виробничі запаси відпускаються зі складу підприємства для виробництва продукції, надання послуг, виправлення браку, обслуговування устаткування, пакування готової продукції тощо. Крім того, виробничі запаси можуть бути реалізовані на сторону або використані для фінансових інвестицій.

Списання запасів на виробничі та інші цілі здійснюється на підставі первинних документів, які наведені вище.

Важливим моментом при списанні запасів є визначення їхньої вартості.

Згідно з П(С)БО оцінювання вибуття запасів можуть бути такі:

- ідентифікованої собівартості одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Оцінка за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів застосовується при відпускання запасів, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють одне одного;

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця та вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці запасів;

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються (списуються на виробництво, на продаж) у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство та відображені в бухгалтерському обліку (перший надійшов — перший списаний). При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю останніх за часом їх надходження;

Оцінка вибуття запасів за методом ЛІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство та відображенню в бухгалтерському обліку. Запаси, які відпускаються у виробництво, списуються за первісною вартістю останніх за часом їх надходження. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю перших за часом одержання запасів. Наведемо приклад зміни собівартості реалізації за різних методів оцінювання вибуття запасів. При вибранні оцінки вибуття запасів за методом ФІФО, ЛІФО або середньозваженої собівартості допускається ведення системи періодичного обліку запасів. Первинні дані подані в табл. 7.2.

Таблиця 7.2 – Первинні дані

Запаси	Кількість одиниць, шт.	Ціна за одиницю, грн.	Вартість, грн.
1	2	3	4
Залишок на 01.01.2004 р.	300	30,00	9000,00
Придбано 10.01.2004 р.	100	31,00	3100,00
15.01.2004 р.	200	35,00	7000,00
20.01.2004 р.	400	38,00	15 200,00
Усього придбано	700	—	25 300,00
Реалізовано 12.01.2004 р.	200	—	—
25.01.2004 р.	500	—	—
Залишок на 01.02.2004 р.	300	—	—

Метод ФІФО: перше надходження — перший видаток (табл. 7.3).

Таблиця 7.3 – Перший видаток

Запаси	Кількість одиниць, шт.	Ціна за одиницю, грн.	Вартість, грн.
Залишок на 01.01.2004 р.	300	30,00	9000,00
Придбано 10.01.2004 р.	100	31,00	3100,00
15.01.2004 р.	200	35,00	7000,00
20.01.2004 р.	400	38,00	15 200,00
Усього придбано	700	—	25 300,00
Реалізовано	300	30,00	9000,00
	100	31,00	3100,00
	200	35,00	7000,00
	100	38,00	3800,00
Усього реалізовано	700	—	22 900,00
Залишок на 01.02.2004 р.	300	38,00	11 400,00

Зміна собівартості реалізації за використання методу середньозваженої собівартості наведено в (табл. 7.4).

Таблиця 7.4 – Зміна собівартості реалізації

Запаси	Кількість одиниць, шт.	Ціна за одиницю, грн.	Вартість, грн.
Залишок на 01.01.2004 р.	300	30,00	9000,00
Придбано 10.01.2004 р.	100	31,00	3100,00
15.01.2004 р.	200	35,00	7000,00
20.01.2004 р.	400	38,00	15 200,00
Усього придбано	700	—	25 300,00
Усього товарів для продажу	1000	—	34 300,00
Реалізовано	700	34,30	24 010,00
Залишок на 01.02.2004 р.	300	34,30*	10 290,00

*Розрахунок середньозваженої собівартості:
34 300 грн. : 1000 шт. = 34,30

Метод ЛІФО: останнє надходження – перший видаток ілюструє табл. 7.5.

Таблиця 7.5 – Метод ЛІФО

Запаси	Кількість одиниць, шт.	Ціна за одиницю, грн.	Вартість, грн.
Залишок на 01.01.2004 р.	300	30,00	9000,00
Придбано 10.01.2004 р.	100	31,00	3100,00
15.01.2004 р.	200	35,00	7000,00
20.01.2004 р.	400	38,00	15 200,00
Усього придбано	700	—	25 300,00
Реалізовано	300	38,00	15 200,00
	100	35,00	7000,00
	200	31,00	3100,00
Усього реалізовано	700	—	25 300,00
Залишок на 01.02.2004 р.	300	30,00	9000,00

Як ми бачимо, найбільша вартість списаних запасів при методі ЛФО, за якого найменший прибуток у підприємства від операційної діяльності у фінансовій звітності.

Оцінка за нормативними затратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції, встановлених підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і чинних цін. Для забезпечення максимального наближення нормальних затрат до фактичних норм затрат і ціни повинні регулярно в нормативній базі перевірятися та переглядатися;

Оцінка за цінами продажу оснований на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод застосовують підприємства, що мають значну та змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Означена сума визначається як добуток продажною (роздрібною) націнки на реалізовані товари і вартості реалізованих товарів та середнього відсотку торговельної націнки. Останній визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця та торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Вибір методу визначення облікових цін є надзвичайно важливим питанням фінансового менеджменту, оскільки визначає підходи до розмежування витрат на придбання запасів між використаними у виробництві запасами і їх залишком на складі на початок нового звітного періоду.

Якщо підприємство для поточного обліку застосовує (постійні) ціни та окремо групує транспортно-заготівельні витрати, то у процесі списання запасів виникає потреба в операції з розрахунку і списання транспортно-заготівельних витрат. Методика цього розрахунку викладена в П(С)БО 16. Транспортно-заготівельні витрати розподіляються між вартістю використаних (списаних) запасів і їхнім залишком на кінець місяця. Для цього визначається середній відсоток транспортно-заготівельних витрат до облікової вартості запасів на початок місяця та тих, які надійшли протягом місяця. Потім вартість використаних (списаних) запасів перемножується на середній відсоток і так визначається сума транспортно-заготівельних витрат, яка підлягає списанню. Приклад розрахунку наведено в табл. 7.6.

Таблиця 7.6 – Розрахунок розподілу транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ)

Показники	Вартість запасів за обліковими цінами	ТЗВ	Фактична собівартість запасів
1. Залишок запасів на початок місяця	125 000	10 000	135 000
2. Придбано запасів за місяць	1 175 000	55 000	1 230 000
Разом	1 300 000	65 000	1 365 000
3. Середній відсоток ТЗВ (гр. 2 : гр. 3 · 100)	—	5 %	—
4. Списано запасів	1 150 000	57 500	1 207 500
5. Залишок запасів на кінець місяця	150 000	7500	157 500

Розрахована сума транспортно-заготівельних витрат списується з кредиту рахунку 20 «Виробничі запаси» в дебет тих самих рахунків, на які списана вартість запасів за обліковими цінами.

7.6 Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) визначаються за єдиним критерієм – строком служби, який в даному випадку вважається не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік. До них відносяться: інструменти і приладдя, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, спеціальне взуття тощо.

Для МШП характерна багаторазова участь у виробництві та збереження натуральної (речової) форми. Однак необхідно пам'ятати, що будь-які предмети, що купуються для подальшого продажу, до МШП не належать і обліковуються як товари.

Якщо строк корисної експлуатації МШП перевищує один рік, їх включають до складу необоротних активів і їх вартість амортизують. Необоротні малоцінні активи обліковуються згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», на такі активи не розповсюджується дія П(С)БО 9 «Запаси».

На МШП, які відносяться до складу запасів, знос не нараховується, а вартість переданих в експлуатацію малоцінних і швидкозношуваних предметів виключається зі складу активів шляхом її списання на витрати періоду з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання. Отже, якщо МШП вже використовуються і строк їх експлуатації не перевищує одного року, їх кінцева вартість визначається витратами того періоду, в якому вони були передані в експлуатацію.

Між оборотними та необоротними малоцінними та швидкозношуваними предметами є багато спільного, тому бухгалтерам необхідно добре засвоїти особливості обліку кожного з них, відобразити їх в

обліковій політиці підприємства (зокрема вибрати варіант нарахування зносу, виділити окремі групи, встановити ціновий критерій тощо) з метою правильного відображення витрат на виробництво та достовірного складання фінансової звітності.

Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів та однорідними групами, встановленими, виходячи з потреб підприємства, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами.

З метою забезпечення збереження МШП в експлуатації на підприємствах повинен бути організований належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні.

Окрему увагу слід приділяти належній організації аналітичного обліку МШП, які повернуті на склад з експлуатації.

Для обліку МШП використовується активний основний інвентарний рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». За дебетом рахунку відображається надходження предметів, а за кредитом — їх списання.

В бухгалтерському обліку МШП відображаються за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання, спорудження або виготовлення. Типова кореспонденція рахунків з руху МШП наведена в табл. 7.7.

Таблиця 7.7 – Кореспонденція рахунків з відображення в обліку операцій з руху МШП

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Оприбутковані МШП, одержані від постачальників:		
	за купівельною вартістю	22 «МШП»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	на суму податкового кредиту з ПДВ	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	на суму, перераховану постачальнику (з ПДВ)	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
2.	Відображено витрати з транспортування МШП сторонніми організаціями:		
	за чинними тарифами	22 «МШП»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	на суму податкового кредиту з ПДВ	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 7.7

1	2	3	4
	на сплачену суму (з ПДВ)	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
3.	Оприбутковані МШП (інструменти тощо), виготовлені власними силами (допоміжними підрозділами) за фактичною собівартістю	22 «МШП»	23 «Виробництво»
4.	Оприбуткування МШП, одержаних від інших джерел:		
	унесених до статутного капіталу	22 «МШП»	40 «Статутний капітал» (46 «Неоплачений капітал»)
	одержаних безоплатно	22 «МШП»	74 «Інші доходи»
	виявлених як надлишки під час інвентаризації	22 «МШП»	71 «Інший операційний дохід»
5.	Списання з балансу за первісною вартістю МШП, переданих в експлуатацію:		
	цехам основного та допоміжних виробництв для виготовлення конкретних видів продукції (виконання робіт, надання послуг)	23 «Виробництво»	22 «МШП»
	цехам основного та допоміжних виробництв (інструменти та пристрої загальнопромислового призначення)	91 «Загальновиробничі витрати»	22 «МШП»
	підрозділам загальногосподарського значення	92 «Адміністративні витрати»	22 «МШП»
	складу готової продукції для планування готової продукції	93 «Витрати на збут»	22 «МШП»
	обслуговуючим виробництвам і господарствам і на соціально-культурні потреби	94 «Інші витрати операційної діяльності»	22 «МШП»

7.7 Облік готової продукції

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів відповідають затвердженим стандартам, пройшли технічний контроль підприємства і здані на склад або замовнику (покупцю) згідно з діючим порядком прийняття продукції. Продукція є результатом виробництва. Всі елементи виробничого процесу – сировина, матеріали, які перебувають на різних його стадіях – утворюють незавершене виробництво.

Готова продукція може мати кількісні та якісні характеристики. Наприклад, кількість виражається масою, довжина – метрами, якість – сортом. Але завжди продукція матиме вартісну характеристику.

При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності та технологічною складністю:

1. За формою: уречевлена, результати виконаних робіт, наданих послуг;
2. За ступенем готовності: готова, напівфабрикати, неготова (незавершене виробництво);
3. За технологічною складністю: проста, складна (основна, побічна, супутня).

В поточному обліку продукція (роботи, послуги) групується за укрупненими позиціями: вироби основного виробництва; товари широкого вжитку, вироблені з відходів; запасні частини; виконані роботи та надані послуги.

Облік готової продукції ведеться за первісною вартістю. Однак протягом місяця у поточному обліку можуть використовуватись облікові ціни. Вартість готової продукції, випущеної з виробництва, реалізованої замовнику, визначена в облікових цінах у кінці місяця, доводиться до первісної вартості шляхом відображення відхилення первісної вартості від облікової ціни.

Випуск з виробництва готової продукції і оприбуткування її на складі здійснюється на підставі накладної, яка складається у двох примірниках. Один примірник використовується для оприбуткування продукції на складі, другий — повертається цеху, який випустив продукцію. Основні реквізити накладної: назва продукції, одиниця виміру, кількість, облікова ціна, вартість, підписи контролера відділу технічного контролю цеху, майстра чи начальника цеху, а також завідувача складу про приймання продукції.

Відвантаження готової продукції замовнику здійснюється на підставі накладної, яка виписується робітником складу і підписується представником покупця або робітником транспортно-експедиційного відділу. Підставою для виписки накладної є наказ комерційної служби підприємства транспортно-експедиційному відділу про те, кому і в якій кількості відвантажити продукцію. Іноді наказ і накладна поєднуються в один документ — наказ-накладну.

Після відбирання і відвантаження продукції на підставі наказ-накладної, або накладної виписується рахунок-фактура, де вказується покупцю назва відвантаженої продукції, її кількість, належна сума з врахуванням податку на додану вартість.

Для обліку виготовленої продукції планом рахунків передбачено два

рахунки - 26 та 27. Ці рахунки активні, балансові, призначені для обліку господарських засобів.

Рахунок 26 «Готова продукція» використовується для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством. За дебетом рахунку 26 відображається надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю. При списанні готової продукції з рахунку 26 сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості за обліковими цінами, що відноситься до цієї продукції, визначається у відсотках, які обчислюються як відношення відхилень на залишок готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами. Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, відображається на кредиті рахунку 26 і за дебетом відповідних рахунків.

Рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції.

Продукція сільськогосподарського виробництва поточного року обліковується за плановою собівартістю, яку в кінці звітної періоду доводять до фактичної собівартості. Підприємства, які не обчислюють собівартість продукції, наприклад фермерські господарства, обчислюють її за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами. Різниця фактичної і планової собівартості готової продукції, яка визначається в кінці року, відноситься пропорційно на рахунок продукції та на інші рахунки, на які ця продукція була списана протягом року; По дебету рахунку 27 відображається надходження сільськогосподарської продукції, по кредиту – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень. Основні рахунки щодо руху готової продукції наведено в табл. 7.8.

Таблиця 7.8 – Кореспонденція рахунків з відображення руху готової продукції

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Оприбуткована на склад готова продукція	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
2.	Відображені в складі готової продукції напівфабрикати власного виробництва, призначені для реалізації на сторону	26 «Готова продукція»	25 «Напівфабрикати»
3.	При інвентаризації виявлені лишки готової продукції	26 «Готова продукція»	71 «Інший операційний дохід»
4.	Готова продукція, призначена для власних потреб, оприбуткована як матеріали	20 «Виробничі запаси»	26 «Готова продукція»
5.	Готова продукція, призначена для власних потреб, оприбуткована як МШП	22 «МШП»	26 «Готова продукція»
6.	Використана готова продукція для внутрішніх потреб цехів, повернена готова продукція в цех для оздоблення	23 «Виробництво»	26 «Готова продукція»
7.	Недостача, виявлена при інвентаризації готової продукції, віднесена на винну особу	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	26 «Готова продукція»
8.	Списана на фінансові результати первісна вартість готової продукції (у випадку, коли підприємства для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8)	79 «Фінансові результати»	26 «Готова продукція»
9.	Списано вартість готової продукції, втраченої внаслідок надзвичайної події (якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9)	85 «Інші затрати»	26 «Готова продукція»
10.	Списана собівартість реалізованої готової продукції	90 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція»
11.	Використана готова продукція для адміністративних потреб	92 «Адміністративні витрати»	26 «Готова продукція»
12.	Використана готова продукція для позавиробничих потреб	93 «Витрати на збут»	26 «Готова продукція»
13.	Списані витрати, пов'язані із знеціненням (уцінкою) готової продукції	94 «Інші витрати операційної діяльності»	26 «Готова продукція»
14.	Списана первісна вартість готової продукції, втраченої внаслідок стихійного лиха	99 «Надзвичайні витрати»	26 «Готова продукція»

7.8 Облік товарів

Товаром називається річ, призначена для продажу або обміну на інші цінності. Товари формують запаси торговельних підприємств. Товаром у широкому розумінні є матеріальна або нематеріальна власність, призначена для реалізації.

Одиницею бухгалтерського обліку товарів є їх найменування або однорідна група (вид).

Підприємства торгівлі, постачання та збуту купують товари для їх подальшого продажу. При чому в обліку товари можуть відображатися за роздрібними (продажними) цінами або купівельною вартістю.

Описуючи порядок списання товарів при їх вибутті, необхідно зазначити, що собівартість товарів може визначатися за одним з обраних методів (ФІФА, середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості або цінами продажу).

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) ціною реалізованих товарів і сумою торгової націнки, визначеною за середнім відсотком. Середній відсоток торгової націнки обчислюється шляхом ділення суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця і продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Порядок документального оформлення надходження та вибуття товарів аналогічний до порядку для виробничих запасів і готової продукції.

Для обліку товарів у Плані рахунків призначено рахунок 28 «Товари».

На промислових підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку товарів, придбаних для продажу, або у випадках, коли вартість запасів, придбаних для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості виготовленої продукції, а підлягає відшкодуванню окремо.

Торговельні підприємства на рахунку 28 «Товари» ведуть також облік купівельної тари і тари власного виробництва (за винятком інвентарної тари, яка використовується для виробничих або господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» чи 20 «Виробничі запаси»).

Аналітичний облік товарів ведеться у кількісно-сумарному вираженні (крім товарів у роздрібній торгівлі) за найменуваннями, партіями, групами, видами товарів залежно від форми торгівлі, місцями зберігання та у розрізі матеріально відповідальних осіб.

Аналітичний облік реалізації товарів в роздріб ведеться за місцями їх продажу (відділами, секціями, кіосками тощо) і торговельним підприємством в цілому.

Товари обліковуються в момент їх оприбуткування за первісною вартістю, яка включає усі витрати, пов'язані з придбанням товарів. У момент надходження товари повинні бути оцінені за первісною вартістю. Для кожного випадку їх надходження необхідно знати, що є первісною вартістю, і як її визначити. Порядок визначення первісної вартості товарів залежно від джерел їх надходження наведено у П(С)БО 9 «Запаси».

Контрольні запитання

1. Поняття запасів, їх класифікація.
2. Завдання та об'єкти обліку виробничих запасів.
3. Порядок обліку запасів у місцях їх зберігання.
4. Первісна вартість запасів: порядок формування.
5. Оформлення руху виробничих запасів.
6. Оцінювання запасів за умови вибуття.
7. Документальне оформлення надходження виробничих запасів.
8. Документальне оформлення відпускання зі складу і використання (вибуття) виробничих запасів.
9. Аналітичний і синтетичний облік наявності і руху запасів у бухгалтерії.
10. Оцінка запасів при відображенні їх у балансі.
11. Переоцінювання виробничих запасів.
12. Організація складського обліку і його зв'язок з обліком у бухгалтерії?
13. Облік виробничих запасів у бухгалтерії.
14. Яким вимогам повинна відповідати готова продукція?
15. З яких витрат формується первісна вартість готової продукції?
16. За яким розрахунком обчислюється фактична собівартість випущеної із цеху на склад готової продукції?
17. Які методи оцінювання готової продукції можна застосувати для розрахунку вартості продукції, що вибула?
18. За якою оцінкою готова продукція відображається у балансі та як вона визначається?
19. Обґрунтуйте сутність поняття «собівартість реалізованої продукції».
20. Розкрийте порядок відображення руху готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку.
21. Як розраховується товарна націнка?
22. Облік товарів.
23. Порядок складання і подання матеріальних звітів про рух матеріальних цінностей.

Тема 8 Облік грошових коштів

8.1 Економічна сутність грошового обігу та розрахунків

У процесі господарської діяльності підприємства постійно вступають у взаємовідносини з іншими суб'єктами господарювання при здійсненні угод, що оформлюються і закріплюються договорами: з постачальниками – за одержані від них товарно-матеріальні цінності, з покупцями – за придбані ними товари, з банками – за одержання коштів і погашення кредитів, з іншими юридичними та фізичними особами за транспортні та інші послуги, електроенергію, паливо тощо, з працівниками – із заробітної плати, наданих їм позик тощо. Відносини між підприємствами, які виникають внаслідок кругообороту господарських засобів, називаються розрахунками. Вони опосередковують розподіл і перерозподіл суспільного продукту, перехід його з товарної форми в грошову, і навпаки.

Початковою і кінцевою ланкою кругообороту засобів, який включає придбання товарів, виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг, а також їх продаж і отримання виручки, виступають грошові кошти, які є найбільш ліквідними активами.

Згідно з П(С)БО4 «Звіт про рух грошових коштів» під грошовими коштами розуміють готівку, кошти на рахунках в банках і депозити до запитання.

Готівка (готівкові кошти) - це грошові знаки національної валюти України - банкноти та монети.

Платежі готівкою підприємств, підприємців і фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги) і за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна, називаються готівковими розрахунками.

Розрахунки можуть здійснюватися не тільки в готівковій, але й в безготівковій формі.

Безготівкові розрахунки - це перерахування грошових коштів з рахунку підприємства – платника на рахунок підприємства – отримувача. Фінансовим посередником у цих розрахунках виступає банк, який надає послуги своїм клієнтам – підприємствам.

За економічним змістом безготівкові розрахунки бувають товарного та нетоварного характеру. До товарних відносяться розрахунки між підприємствами за реалізовані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги, до нетоварних – розрахунки з бюджетом з платежів і податків, погашення банківських позик, відсотків, розрахунки з дебіторами, крім розрахунків за товарними операціями.

Порядок безготівкових розрахунків суворо регламентований законодавством. Здійснення розрахункових операцій через банк знижує

потребу в готівці, сприяє концентрації в банку вільних грошових коштів для кредитування, забезпечує їх збереження і ефективніше використання, оптимізує й прискорює грошовий обіг держави.

Готівковий і безготівковий грошовий обороти органічно пов'язані між собою, що реалізується через перехід однієї форми в іншу. Наприклад, виручка надходить до каси підприємства, а потім здається до установи банку для зарахування на поточний або інший рахунок. З цих рахунків у банку проводяться розрахунки між суб'єктами господарювання та надходить готівка в касу підприємства для видачі заробітної плати, авансу підзвітним особам тощо.

Основними завданнями бухгалтерського обліку грошових коштів і розрахунків є:

- правильна організація, своєчасне й законне проведення безготівкових і готівкових розрахункових операцій;
- своєчасне та правильне документування операцій з руху грошових коштів і розрахунків;
- забезпечення збереження грошових коштів і цінних паперів у касі підприємства;
- контроль за витрачанням грошових коштів;
- своєчасне та точне ведення розрахунків з дебіторами та стягнення заборгованості;
- періодичне проведення інвентаризацій грошових коштів дебіторської заборгованості.

8.2 Облік касових операцій

Підприємства, які здійснюють розрахунки в готівковій формі, мають касу і організують облік наявності та руху грошових коштів. Організація та облік готівкового обороту регламентується «Положенням про ведення касових операцій в національній валюті в Україні», яке затверджене постановою правління Національного банку України від 19 лютого 2001 року за № 72 і набрало чинності з 17 квітня 2001 року.

Каса підприємства (Cash box of enterprise) – це спеціально обладнане приміщення або місце, призначене для приймання, видачі та зберігання готівкових коштів, інших цінностей і касових документів.

У касі підприємства можуть зберігатися не тільки грошові кошти, а й цінні папери, грошові документи, які є бланками суворої звітності.

Для виконання операцій з готівкою на підприємстві призначається матеріально відповідальна посадова особа — касир. Після видання наказу про призначення відповідального працівника на посаду касира його обов'язково під розписку ознайомлюють з порядком ведення касових операцій, після чого з ним укладається договір про повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей.

На підприємствах, де за штатним розкладом не передбачена посада

касира, обов'язки останнього може виконувати бухгалтер або інший працівник відповідно до письмового розпорядження керівника підприємства за умови укладання з ним угоди про повну матеріальну відповідальність. Про це в письмовій формі обов'язково повідомляється банк, який здійснює розрахунково-касове обслуговування підприємства.

Обов'язки касира визначені Положенням № 72 і зводяться до повної матеріальної відповідальності за зберігання готівки та проведення всіх операцій з нею.

Готівкові кошти, одержані підприємством з банку, використовуються для розрахунків зі своїм персоналом із заробітної плати, допомоги, компенсацій, витрат на відрядження та з інших виплат фізичним особам. Вони можуть бути використані і для оплати юридичними особами (підприємствами, підприємцями) одержаних товарів, робіт, послуг.

Розраховуватися готівкою підприємство може не тільки за допомогою коштів, одержаних з каси банку, а й за рахунок готівкової виручки, яка надійшла до каси підприємства від операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інших запасів, необоротних активів, а також від позареалізаційних надходжень (внески до статутного фонду тощо). Отримані з каси банку готівкові кошти повинні використовуватися підприємством за цільовим призначенням.

Положенням № 72 регламентується касовий обіг грошових коштів, а саме: залишок їх у касі підприємства на кінець робочого дня; сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) протягом одного робочого дня. Ці обмеження змінюються залежно від стану грошового обігу в державі й утворюють ліміт залишку готівки. Ліміт залишку готівки — її граничний розмір, що може залишитися в касі підприємства на кінець робочого дня.

Згідно з Інструкцією про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України, затвердженою Постановою Правління Національного банку України від 19 лютого 2001 р. № 69 (далі — Інструкція № 69) зі змінами, внесеними Постановою Правління НБУ від 23 липня 2002 р. № 259, ліміт залишку готівки в касі для підприємства встановлюється банком або самостійно визначається підприємством з урахуванням режиму та специфіки роботи останнього, його віддаленості від установи банку, розміру касових оборотів, визначених строків і порядку здавання касової виручки.

Понад установлений ліміт підприємства мають право зберігати в касі грошові кошти, призначені для виплати заробітної плати, премій, дивідендів, допомоги з тимчасової непрацездатності, протягом 3 робочих днів. Після цього строку неодержані грошові кошти здаються в банк для зарахування на поточний рахунок підприємства.

Касові операції оформляються відповідними документами (табл. 8.1), типові міжвідомчі форми яких затверджені Держкомстатом України та узгоджені з НБУ й Мінфіном України. Ці документи повинні

застосовуватися без змін усіма підприємствами, незалежно від їх відомчої підпорядкованості та форми власності.

Таблиця 8.1 – Документи оформлення касових операцій

Номер	Код документа	Назва первинного документа
1	КО-1	Прибутковий касовий ордер
2	КО-2	Видатковий касовий ордер
3	КО-3	Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів
4	КО-3а	Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів
5	КО-4	Касова книга
6	КО-5	Книга обліку прийнятих і виданих касиром грошей

Надходження готівки до каси підприємства оформляється прибутковими касовими ордерами за формою № КО-1, підписаними головним бухгалтером або вповноваженою на це особою та касиром.

Особі, яка здала гроші, після отримання їх касиром видається квитанція, підписана головним бухгалтером і касиром та завірена печаткою (штампом).

Одержання готівки з власного рахунку в установі банку підприємство здійснює через касира або іншу вповноважену на те особу за грошовим чеком (іменним) з чекової книжки.

Чекову книжку підприємство придбаває в установі банку за заявою спеціальної форми.

Зберігається чекова книжка в сейфі підприємства. При виписуванні грошового чека жодні виправлення в ньому не допускаються. У чеку вказується цільове призначення готівки, а на корінці зазначається прізвище, ім'я та по батькові особи, якій доручено одержання готівки.

На суму одержаної готівки виписується прибутковий касовий ордер і квитанція до нього. Квитанція додається до виписки банку з поточного рахунку та є підтвердженням повного оприбуткування одержаної з банку готівки.

Видача готівки з каси провадиться за видатковими касовими ордерами типової форми № КО-2.

Видаткові касові ордери підписуються керівником і головним бухгалтером підприємства або ними вповноваженими особами, що зафіксовано наказом по підприємству.

Гроші з каси завжди видаються під розписку, яка оформлюється тільки власноручно одержувачем. Одержувач пред'являє касиру документ, що засвідчує його особу (паспорт громадянина, службове посвідчення тощо). Цей документ записується в касовому ордері.

Видача грошей у рахунок праці, допомоги з тимчасової втрати працездатності, премій тощо провадиться за платіжними (розрахунково-

платіжними) відомостями. У цьому випадку одержана сума словами не пишеться конкретною особою. На титульній сторінці відомості робиться дозвільний напис про видачу грошей за підписами керівника і головного бухгалтера. На загальну суму видачі незалежно від кількості відомостей складається один видатковий касовий ордер, дата та номер якого проставляється на кожній відомості.

Гроші видаються тільки особі, зазначеній у видатковому документі. Видача грошей іншій особі здійснюється тільки за дорученням, яке оформлюється у встановленому порядку з посиланням на нього у видаткових документах і додається до них. Після закінчення термінів виплати касир повинен:

- у платіжній відомості навпроти прізвища осіб, котрим суми не виплачені, зробити запис «депоновано»;
- скласти реєстр депонованих сум;
- у кінці відомості зробити запис про фактично видану суму та суму, що підлягає депонуванню;
- записати в касову книгу фактично виплачену суму, а на відомості проставити номер видаткового ордера;
- здати депоновані суми на поточний рахунок підприємства в банку.

Здавання готівки з каси підприємства на рахунок у банк оформляється заявою на внесення готівки, форма якої затверджена НБУ. Об'ява заповнюється касиром підприємства. Після здачі готівки касир одержує квитанцію (середня частина бланка об'яви).

Прибуткові та видаткові касові ордери виписуються бухгалтерією й передаються до виконання безпосередньо касирові, а не через особу, що вносить або одержує гроші.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передання їх касирові реєструються бухгалтерією в Журналі реєстрації касових ордерів типової форми № КО-3, де їм надаються порядкові номери з початку звітнього року.

Усі факти надходження та вибуття готівки на підприємстві відображаються в касовій книзі типової форми № КО-4.

Касова книга відкривається підприємством на звітний рік. Її аркуші повинні бути пронумеровані, прошиті та опечатані з прикладенням печатки. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується керівником і головним бухгалтером. Записи в ній проводяться у двох примірниках із застосуванням копіювального паперу, при цьому другий примірник є відривним і використовується як звіт касира, а перший — залишається в книзі. Виправлення в ній засвідчуються підписами касира та головного бухгалтера, немотивовані виправлення забороняються.

Записи в касовій книзі здійснюються за кожним прибутковим і видатковим касовим ордером, а додані до них документи з метою запобігання повторному використанню погашаються штампом або підписом від руки «Одержано», «Списано» із зазначенням дати.

Касовий звіт складається щодня (у разі виплати зарплати — за 3 дні).

Касир у кінці дня підбиває підсумки за день, виводить залишок у касі і передає другий відривний примірник до бухгалтерії як звіт з усіма додатками.

Порядок ведення касової книги зберігається і за машинної обробки інформації. Для обліку касових операцій використовується активний рахунок 30 «Каса».

За дебетом рахунку 30 «Каса» відображаються надходження грошових коштів до каси підприємства, за кредитом — виплата грошових коштів з каси.

Таблиця 8.2 – Кореспонденція рахунків з обліку касових операцій

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Одержано з поточного рахунку готівка для різних цілей	30 «Каса»	31 «Рахунки в банках»
3	Надійшла в касу виручка за продукцію власного виробництва	30 «Каса»	70 «Доходи від реалізації»
4	Надійшла до каси виручка за товари	30 «Каса»	70 «Доходи від реалізації»
5	Надійшла до каси виручка за надані послуги	30 «Каса»	70 «Доходи від реалізації»
6	Одержано готівку від покупців у рахунок оплати раніше відвантаженої продукції товарів (робіт, послуг)	30 «Каса»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
7	Повернуто до каси невикористані підзвітні суми	30 «Каса»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
9	Отримано готівкою до каси внесок до статутного фонду	30 «Каса»	46 «Неоплачений капітал»
10	Одержана готівка до каси за перепродані акції власної емісії або за продану частину власника в капіталі підприємства	30 «Каса»	45 «Вилучений капітал»
11	Оприбутковано до каси фінансову довгострокову допомогу на зворотній основі	30 «Каса»	55 «Інші довгострокові зобов'язання»
13	Одержані до каси суми в рахунок оплати за житлово-комунальні послуги	30 «Каса»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
14	Одержано готівку від покупців за продані необоротні активи	30 «Каса»	34 «Короткострокові векселі одержані»
16	Одержані до каси суми в рахунок погашення раніше списаної дебіторської заборгованості	30 «Каса»	71 «Інший операційний дохід»
17	Одержані до каси суми цільового фінансування	30 «Каса»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»

Продовження таблиці 8.2

1	2	3	4
18	Одержані до каси платежі в рахунок доходів майбутніх періодів (орендна плата, за комунальні послуги тощо)	30 «Каса»	69 «Доходи майбутніх періодів»
19	Оприбутковано до каси готівку від внутрішніх підрозділів, що мають окремі баланси	30 «Каса»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
20	Надійшла до каси готівка від дочірніх підприємств	30 «Каса»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
21	Повернено до каси суму надлишково виплаченої зарплати працівників	30 «Каса»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
22	Оприбутковані надлишки готівки, виявлені під час інвентаризації каси	30 «Каса»	71 «Інший операційний дохід»
23	Виплачено з каси працівникам підприємства заробітну плату та нараховано допомогу за рахунок фондів соціального страхування	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	30 «Каса»
24	Видано готівку під звіт працівникам підприємства для відрядження та на здійснення інших господарських операцій	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	30 «Каса»
25	Внесена готівка з каси підприємства на його банківські рахунки (виручка, депонована зарплата і т. ін.)	31 «Рахунки в банках»	30 «Каса»
26	Виплачено з каси раніше депоновану заробітну плату	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	30 «Каса»
27	Виплачена з каси працівникам підприємства одноразова допомога за рахунок фонду соціального страхування	65 «Розрахунки за страхування»	30 «Каса»
28	Погашені готівкою раніше видані короткострокові векселі	62 «Короткострокові векселі видані»	30 «Каса»
29	Викуплені підприємством акції власної емісії	45 «Вилучений капітал»	30 «Каса»
30	Видана з каси готівка за рахунок коштів цільового фінансування	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	30 «Каса»
31	Передана з каси готівка інкасатору	33 «Інші кошти»	30 «Каса»
32	Відображено нестачу готівки в касі за результатами інвентаризації	94 «Інші витрати операційної діяльності»	30 «Каса»

8.3 Облік грошових коштів на рахунках у банку

Для зберігання вільних грошових коштів і здійснення безготівкових розрахунків кожному підприємству під час його організації відкривається в банку поточний (розрахунковий) рахунок.

Поточний рахунок (Checking Account) – це рахунок підприємства, відкритий в уповноваженій установі банку для зберігання грошових коштів і проведення розрахунків у безготівковій формі.

Для його відкриття банку надаються такі документи: заява банківської форми; посвідчення про реєстрацію підприємства; статут, затверджений нотаріально і з відмітками податкової адміністрації і соціальних фондів (пенсійного, страхового, фонду зайнятості та фонду страхування від нещасних випадків); посвідчення про реєстрацію в статистичному органі; картка зі зразками підписів керівника і головного бухгалтера, якщо він передбачений штатним розкладом. У разі відсутності призначеного головного бухгалтера підпис залишає лише керівник і ставиться на картці кругла печатка підприємства.

Поточному рахунку кожного підприємства банком присвоюється номер (код), який потім проставляється на всіх документах, якими оформлюються господарські операції за цим рахунком. Може бути відкрито два і більше поточних рахунків, кожному з них присвоюється окремий номер, а один з них є основним. У разі наявності двох і більше поточних рахунків в національній валюті власник рахунків протягом трьох робочих днів повинен визначити один основний.

Безготівкові розрахунки оформляються такими бухгалтерськими документами банківської форми: платіжними дорученнями, вимогами-дорученнями, платіжними вимогами, заявами на акредитив, розрахунковими чеками, вексями. Для одержання готівки з поточного рахунку оформлюється грошовий чек, а для внеску готівки — об'ява на внесок готівки.

Після відкриття поточного рахунку банк видає (продає) підприємству чекову книжку, яка являє собою бланки суворої звітності і зберігається в сейфі як і готівкові гроші. Чек являє собою розпорядчий документ банку на виплату готівки. Виплата здійснюється суворо за цільовим призначенням коштів: на виплату заробітної плати, витрати з відрядження, на господарські потреби. До чека виписується корінець, який залишається при чековій книжці. Кожний бланк чека контролюється банком. Виправлення в ньому не допускаються, в разі допущення помилки зіпсований чек залишається при чековій книжці.

Об'ява на внесок готівки виписується в банку касиром чи іншою особою, що вносить готівку. Цей документ являє собою три частини однакової форми: одна повертається представнику підприємства як квитанція, що підтверджує одержання суми банком, друга частина залишається банку, а третя — повертається підприємству разом із

випискою.

Виписка банку з поточного рахунку — це зведений документ грошових операцій. У ній зареєстровані всі операції як безготівкові, так і готівкові. Виписка надається підприємству щоденно або в інші терміни залежно від кількості операцій. В ній зазначаються дати на початок виписки і кінець, сальдо — також на початок і кінець виписки та всі операції за дебетом і кредитом.

Кожна одержана виписка повинна бути оброблена: перевірено сальдо початкове даної виписки з кінцевим попередньої, з'ясовано зміст кожної операції і проставлено кореспондуючі рахунки, проведено арифметичну перевірку правильності оборотів і визначення кінцевого сальдо. При визначенні кореспондуючих рахунків слід мати на увазі, що суми проставлені у виписці за дебетом, означають кредит і навпаки. Це пояснюється тим, що банк дає виписку з свого рахунку, який для банку є пасивним.

У разі виявлення помилки про це обов'язково повідомляється банк, який їх виправляє в наступних виписках. Бухгалтерія підприємства відображає на рахунку 31 всі операції, які оформлені у виписці, навіть якщо вони помилкові. На підставі виправлень банку бухгалтерія підприємства також здійснює виправлення записів з рахунку 31.

Виписка банку служить основою для бухгалтерського обліку грошових коштів на поточному рахунку.

Для бухгалтерського обліку наявності та руху грошових коштів на поточному рахунку в національній валюті призначений рахунок 31 «Рахунки в банках». Він активний, призначений для обліку засобів господарства, основний, грошовий. За дебетом цього рахунку ведеться облік надходження грошових коштів на поточний рахунок у національній валюті, а за кредитом — списання перерахованих та виданих грошових коштів із поточного рахунку.

Аналітичний облік за рахунком 31 «Рахунки в банках» може вестися за видами рахунків, відкритих у банківських установах. Він повинен надавати можливість щоденно визначати залишки грошових коштів на рахунках в банках, їх рух за певний період, виявляти накопичення грошових коштів понад мінімальної потреби для розміщення його у високоліквідних активах.

При комп'ютерній формі обліку згідно з первинними документами видаються відомості за дебетом і кредитом рахунку 31 у розрізі кореспондуючих рахунків. В умовах ручної обробки інформації операції за дебетом рахунку 31 нагромаджуються у відомості № 2, а за кредитом рахунку 31 — в журналі-ордері №2. В ці реєстри операції записуються з виписок банку, кожна виписка окремим рядком, при цьому операції з однаковою кореспонденцією рахунків підсумовуються.

Підприємствам, які мають у своєму грошовому обігу іноземну валюту, відкривається в банку поточний рахунок в іноземній валюті. Рахунок може

бути відкритий для зберігання коштів в одній валюті (наприклад, доларовий рахунок, для зберігання франків, марок і т. д.) або ж у різних валютах. Якщо поточний рахунок в іноземній валюті відкривається в тому ж банку, де відкритий і основний поточний рахунок у національній валюті, для його відкриття потрібні тільки заява банківської форми і картка зі зразками підписів керівника і головного бухгалтера. Якщо ж поточний рахунок в іноземній валюті відкривається в іншому банку, для його відкриття потрібні всі ті документи, що й для відкриття поточного рахунку в національній валюті. Застосовуються й типові банківські документи для оформлення руху грошових коштів на поточному рахунку в іноземній валюті. Лише у виписці банку з поточного рахунку надходження і списання коштів відображається в національній та іноземній валютах за курсом Національного банку на день виписки. Оскільки курс валют змінюється, виникає необхідність відображення в обліку курсових різниць, що виникають з моменту здійснення господарської операції та її оплати, а також на звітні дати.

Для зберігання грошових коштів спеціального призначення можуть відкриватись в банку й інші поточні рахунки в національній або іноземній валюті. На цих рахунках обліковуються кошти, одержані на наукові дослідження, на сумісну діяльність.

Облік грошових коштів на інших рахунках ведеться на рахунках 33 і 34. Основні бухгалтерські проведення з обліку коштів на рахунках в банку наведено в табл. 8.3.

Таблиця 8.3 – Кореспонденція рахунків з обліку операцій на рахунках в банку

Номер	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунка	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Зараховано на поточний рахунок у банку готівку, внесені з каси підприємства (виручка від реалізації запасів, суми депонованої зарплати тощо)	31 «Рахунки в банках»	30 «Каса»
2.	Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які надійшли від покупців (замовників) за реалізовану продукцію (роботи, послуги) та інші активи	31 «Рахунки в банках»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
3.	Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які надійшли від інших дебіторів як погашення заборгованості	31 «Рахунки в банках»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
4.	Зараховано на поточний рахунок у банку грошові кошти, які були в дорозі	31 «Рахунки в банках»	33 «Інші кошти»
5.	Зараховано на поточний рахунок одержані банківські кредити:		

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4
	— довгострокові; — короткострокові	31 «Рахунки в банках» 31 «Рахунки в банках»	50 «Довгострокові позики» 60 «Короткострокові позики»
6.	Зараховано на поточний рахунок суми, одержані від фінансових органів з платежів до бюджету, і позабюджетні фонди	31 «Рахунки в банках»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
7.	Зараховано на поточний рахунок одержані штрафи, пені, неустойки	31 «Рахунки в банках»	71 «Інший операційний дохід»
8.	Зараховано на поточний рахунок кошти, одержані від різних підприємств, організацій, підприємців, безповоротні фінансові допомоги	31 «Рахунки в банках»	74 «Інші доходи»
9.	Зараховано на поточний рахунок у банках кошти цільового фінансування та цільових надходжень	31 «Рахунки в банках»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
10.	Зараховано на поточний рахунок у банках суми внесків, що надійшли від засновників (учасників) як внески до статутного фонду, а також за акції	31 «Рахунки в банках»	46 «Неоплачений капітал»
11.	Зараховано на поточний рахунок суми з нарахованих доходів (дивідендів, відсотків, роялті тощо)	31 «Рахунки в банках»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
12.	Списано з поточного рахунку в банку готівкові кошти, видані підприємству для виплати зарплати, премій, допомоги, на службові відрядження та господарські потреби. Готівку оприбутковано до каси підприємства	30 «Каса»	31 «Рахунки в банках»
13.	Списано з поточного рахунку грошові кошти, перераховані постачальникам (підрядникам) за одержані запаси (роботи, послуги)	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
14.	Списано з поточного рахунку кошти, перераховані постачальникам (підрядникам) як аванси	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	31 «Рахунки в банках»
15.	Перераховано з поточного рахунку платежі до бюджету та позабюджетних фондів (податок на прибуток, ПДВ тощо)	64 «Розрахунки за податками й платежами»	31 «Рахунки в банках»
16.	Перераховані кошти органам соціального страхування, пенсійному фонду, фонду соціального страхування тощо	65 «Розрахунки за страхування»	31 «Рахунки в банках»

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4
17.	Перераховано кошти різним кредиторам (аліменти, утримані із заробітної плати, кошти вищим навчальним закладам за навчання студентів, підприємствам зв'язку за послуги тощо)	68 «Розрахунки за іншими операціями»	31 «Рахунки в банках»
18.	Перераховані кошти для погашення заборгованості філіям	68 «Розрахунки за іншими операціями»	31 «Рахунки в банках»
19.	Перераховано кошти для погашення заборгованості за нарахованими відсотками	68 «Розрахунки за іншими операціями»	31 «Рахунки в банках»
20.	Перераховані засновникам дивіденди	67 «Розрахунки з учасниками»	31 «Рахунки в банках»
21.	Списано з поточного рахунку суми використаних грошових коштів цільового фінансування та цільових надходжень	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	31 «Рахунки в банках»
22.	Сплачено штрафи, пені, неустойки	94 «Інші витрати операційної діяльності»	31 «Рахунки в банках»
23.	Перераховано грошові кошти міжбанківській валютній біржі для придбання іноземної валюти	33 «Інші кошти»	31 «Рахунки в банках»
24.	Погашені видані короткострокові векселі	62 «Короткострокові векселі видані»	31 «Рахунки в банках»
25.	Погашена довгострокова заборгованість з оренди	53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»	31 «Рахунки в банках»
26.	Перераховано грошові кошти як аванс підзвітній особі, яка перебуває у відрядженні	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	31 «Рахунки в банках»
27.	Списані грошові кошти за викуплені акції власної емісії	45 «Вилучений капітал»	31 «Рахунки в банках»
28.	Перераховано суми заробітної плати на особисті рахунки працівникам	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	31 «Рахунки в банках»
29.	Зараховано на поточний рахунок через помилку банку суми, які не належать підприємству	31 «Рахунки в банках»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
30.	Повернуті банку суми коштів, які помилково зараховані на поточний рахунок підприємства	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	31 «Рахунки в банках»

8.4 Облік безготівкових розрахунків при різних їх формах

У процесі господарської діяльності підприємство веде розрахунки з постачальниками і підрядчиками, покупцями і замовниками, соціальними фондами, бюджетом, банком та іншими дебіторами і кредиторами. Якщо розрахунки основані на русі запасів і робіт, вони називаються товарними, а розрахунки з бюджетом, соціальними фондами, банком та іншими підприємствами і організаціями — нетоварними.

Порядок здійснення безготівкових розрахунків визначається інструкцією «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», яка затверджена постановою Правління Національного банку України № 135 від 29 березня 2001 року. Інструкцією встановлені загальні правила, форми і стандарти безготівкових розрахунків для підприємств усіх форм власності, які проходять через банки.

Безготівкові розрахунки здійснюються за типовими банківськими документами на паперових носіях або в електронному вигляді. Передбачені такі банківські документи, які визначають форму безготівкових розрахунків: платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, платіжні вимоги, акредитиви, розрахункові чеки, а також меморіальні ордери.

Платіжне доручення (Payment order) – це банківський документ, який виписується власником рахунку платника і містить розпорядження обслуговуючому банку про перерахування зазначеної суми на рахунок одержувача. У документі зазначаються реквізити платника: назва, ідентифікаційний номер, номер поточного рахунку, код (МФО) банку, а також аналогічні реквізити одержувача, сума (числом і буквами) та код і призначення платежу. Платіжними дорученнями оформлюються всі розрахунки з нетоварних операцій і більшості товарних.

Платіжне доручення приймається банком для виконання протягом десяти календарних днів із дня оформлення. Банк приймає до виконання платіжне доручення тільки в разі наявності коштів на поточному рахунку (якщо інше не передбачено договором із банком). Виняток становлять платежі, пов'язані з оплатою праці. Коли заробітна плата виплачується частково, то податки до бюджету та збори до державних цільових фондів перераховуються пропорційно виплаченій зарплаті. Умовами договору з банком може передбачатись оформлення платіжного доручення в довільній формі. В цьому випадку банком складається меморіальний ордер у двох примірниках.

Платіжні вимоги-доручення застосовуються в разі оплати підрядникам виконаних будівельних і ремонтних робіт, а також і деяких поставок. Включає цей документ дві частини: платіжну вимогу, яка заповнюється одержувачем коштів, потім платіжне доручення, яке заповнюється платником. Це комбінований документ, який передається платнику під час відвантаження продукції або при виконанні роботи, послуги. Потім платник заповнює доручення на списання вказаної суми з його поточного рахунку. Якщо для повної сплати не вистачає коштів на поточному

рахунку, в міру їх надходження виписуються платіжні доручення з посиланням на номер платіжної вимоги.

Платіжні вимоги, як банківський документ, застосовуються в разі здійснення примусового списання (стягнення) коштів. Цим документом оформлюються примусові стягнення боргу на користь казначейства на підставі виконавчого документа, на підставі рішення податкового органу або арбітражного суду. До платіжної вимоги при цьому додається відповідне рішення, а банк приймає вимогу незалежно від наявності залишку для сплати на поточному рахунку. Часткова оплата оформлюється меморіальним ордером.

Акредитивна форма розрахунків передбачається окремим договором. Вона забезпечує безперечну оплату шляхом бронювання суми на окремому акредитивному рахунку. Такий вид акредитиву називається покритим. Його сума перераховується з поточного рахунку. Непокритий акредитив — це акредитив, оплата за який, при тимчасовій відсутності коштів на рахунку платника, гарантується за рахунок банківського кредиту. Для оформлення акредитиву виписується і направляється банку заява на акредитив. Кошти заявника при цьому бронюються на аналітичному рахунку «Розрахунки за акредитивами» балансового рахунку 33 «Інші кошти». На суму виставленого (оформленого) акредитиву:

Д-т рахунку 31 «Рахунки в банку»

(аналітичний рахунок «Розрахунки за акредитивами»),

К-т рахунку 31 «Рахунки в банку»

(при оформленні акредитиву за рахунок власних коштів),

К-т рахунку 60 «Короткострокові позики»

(при оформленні акредитиву за рахунок короткострокової позики).

Умовами акредитиву передбачається строк його дії і документи, за якими здійснюється оплата заборгованості з акредитивного рахунку. При поданні цих документів банк списує суму платежу одержувачу. В бухгалтерському обліку ця операція відображається:

Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»,

К-т 31 «Рахунки в банку».

Аналітичний облік організується за кожним акредитивом окремо.

Розрахунки зі застосуванням *розрахункових чеків* використовуються у безготівкових розрахунках підприємств та фізичних осіб тільки з товарних операцій з метою скорочення розрахунків готівкою. Для здійснення розрахунків платник одержує в банку чекову книжку на суму, яка бронюється на окремому рахунку. Сума зазначається в чековій книжці. Для проведення платежу виписується чек і передається одержувачу коштів, який пред'являє чек своєму обслуговуючому банку для зарахування на поточний рахунок. Термін дії чекової книжки — до одного року. Розрахунки із застосуванням розрахункових чеків обліковуються на синтетичних рахунках аналогічно акредитивам, але із застосуванням окремого аналітичного рахунку «Розрахунки із застосуванням розрахункових чеків».

Підприємства можуть користуватися й іншими спеціальними

рахунками для безготівкового розрахунку, при цьому загальні методологічні засади обліку ними аналогічні підходам до обліку за рахунками акредитивів.

Підприємство крім грошових готівкових коштів у касі, коштів на рахунках у банку відображає в обліку й операції з іншими грошовими коштами, до яких належать грошові документи, грошові кошти в дорозі. До останніх належать кошти, внесені підприємством до каси банків або поштових відділень для подальшого їх зарахування на поточні або інші рахунки підприємства.

Грошові документи (Cash documents) це документи, які є в касі підприємства (поштові марки, сплачені проїзні квитки, путівки на лікування та відпочинок тощо).

Для обліку таких коштів використовується рахунок 33 «Інші кошти». Рахунок 33 призначений для узагальнення інформації про наявність і рух грошових документів (у національній та іноземній валюті) та про кошти в дорозі. За дебетом рахунку 33 «Інші кошти» відображається надходження грошових документів до каси підприємства та коштів у дорозі, за кредитом - вибуття грошових документів і списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки. Загальні засади обліку інших грошових коштів відповідають методології обліку грошових коштів у касі й на рахунках у банку. Аналітичний облік ведеться за кожним видом коштів, видами грошових документів та іншими ознаками, що характеризують їх вид і різновид.

Контрольні запитання

1. Економічна суть і значення грошових коштів.
2. Завдання обліку грошових коштів.
3. Облік наявності й руху коштів у касі та контроль за дотриманням касової дисципліни.
4. Документальне оформлення касових операцій.
5. Касова книга.
6. Якими бухгалтерськими записами відображають рух готівки у касі?
7. Якими первинними документами оформляють безготівкові розрахунки?
8. Призначення виписок банків.
9. Назвіть кореспонденцію рахунків типових операцій із руху безготівкових коштів.
10. Рахунки в банках, порядок їх відкриття.
11. Форми безготівкових розрахунків та їх облік.
12. Документальне оформлення розрахунків і документообіг різних форм безготівкових розрахунків.
13. Порядок одержання грошових коштів у банку;
14. Порядок здавання готівки в банк.
15. Облік наявності й руху коштів на інших рахунках у банку.
16. Облік інших коштів, грошових документів і коштів у дорозі.

Тема 9 Облік зобов'язань, праці та її оплати

9.1 Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

Порядок і форми розрахунків між постачальником і покупцем визначаються в господарських договорах. Це найбільш розповсюджена та важлива основа виникнення зобов'язань, основна форма реалізації товарно-грошових відносин у ринковій економіці.

Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», який призначений для обліку поточних зобов'язань за розрахунками з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи й надані послуги.

Розрахунки з постачальниками є кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги за умов наступної оплати або іншого погашення зобов'язань. У випадку здійснення передоплати в бухгалтерському обліку виникає дебіторська заборгованість за авансами виданими.

З метою підвищення надійності поставок при виборі постачальника потрібно враховувати ряд умов, серед яких: цінова конкурентоспроможність (включаючи витрати на зберігання, транспортування і страхування); умови платежу; гарантійні строки; ремонт і післяпродажне обслуговування; відповідність продукції постачальника стандартам якості; можливість закупок безпосередньо у виробників або оптовиків; географічне місце розташування; основні види діяльності та фінансовий стан; виробнича потужність та обсяги випуску продукції за останні роки. Якщо спеціалізоване стороннє підприємство виконує будівельно-монтажні роботи, то розрахунки з таким підприємством належать до розрахунків з підрядниками.

Основними джерелами даних для контролю розрахункових відносин за товарними операціями є первинні документи з обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками. При купівлі товарів укладається договір купівлі-продажу.

Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками провадяться на підставі документів постачальника: накладних; рахунків-фактур; рахунків; актів приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг); податкових накладних; товарно-транспортних накладних.

Рахунок-фактура поєднує в собі 2 частини: рахунок, який є вимогою оплатити товар, і накладну, що підтверджує поставку товару. Він може бути виписаний лише за умови наступної оплати. В інших випадках рахунок і накладна виписуються окремо та можуть надходити від постачальника в різні терміни.

Рахунок і рахунок-фактура є розрахунковими документами, які повинні бути акцептовані.

Акцепт розрахункових документів – це надпис уповноваженої особи (акцептанта) на рахунку, який засвідчує згоду оплатити рахунок. Після цього покупець надає своєму банку платіжне доручення на оплату придбаного товару та отримує виписку уповноваженого банку про списання грошових коштів з поточного рахунку. Якщо оплата товару проводиться готівкою через підзвітну особу, то заповнюється видатковий касовий ордер (ВКО) на видачу готівки під звіт та звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт (з квитанцією до прибуткового ордера, чеком реєстратора розрахункових операцій (РРО), копією розрахункової квитанції з відміткою «сплачено»).

Оприбуткування товару від постачальника залежить від наявності розбіжностей між фактичними даними та даними, зазначеними в документах постачальника, і оформлюється прибутковою накладною чи проставлянням штампу «оприбутковано» на документі постачальника (якщо розбіжності відсутні), або актом приймання (якщо є розбіжності).

Акт приймання також оформлюється у випадку одержання не від фактурованої поставки. Крім того, підставою для оприбуткування та оплати придбаного товару є документ, що підтверджує його якість (сертифікат якості). Оприбуткування імпортованих товарів на склад покупця проводиться на підставі зовнішньоекономічного договору купівлі-продажу, вантажної митної декларації, приймального акту та акту експертизи торговельно-промислової палати, комерційних документів: рахунків-фактур, що підтверджують митну вартість товару); транспортних накладних (СМР, залізничної накладної, авіанакладної, коносаменту, товарно-транспортної накладної, пакувальних листів).

При виявленні недостачі або дефекту товарів приймання не припиняється, а складається рекламацийний акт, в якому зазначаються такі реквізити: особи, які беруть участь в прийманні; дата, час початку та закінчення приймання, місце складання акту; номер контракту, місця партії; найменування, адреса, країна постачальника; найменування товару, номер коносаменту, номер накладної та інших документів; найменування покупця; кількість товару з кожної позиції асортименту; невідповідність якості, комплектності та іншим даним супровідних документів; стан тари, упаковки та маркування тари.

Відображення в бухгалтерському обліку зобов'язань за виконані роботи (надані послуги) здійснюється на підставі акту приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг). Даний первинний документ немає типової форми. Дані в ньому зазначаються за погодженням сторін. У випадку, якщо виконавець є платником ПДВ, він додатково повинен виписати податкову накладну.

Документи, які оформлюються при перерахуванні коштів, залежать від форми розрахунків: платіжне доручення, акредитив, інкасо, ВКО та інші платіжні документи.

Розрахунки з постачальниками та підрядниками проводяться, як

правило, після відвантаження товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт, надання послуг або одночасно з ними.

Незалежно від методу оцінювання ТМЦ, прийнятого на підприємстві, рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» кредитується згідно з документами постачальника в межах суми акцепту. Вартість отриманих ТМЦ, виконаних робіт, наданих послуг відображається на рахунках обліку ТМЦ або витрат без урахування суми ПДВ, вказаної в документах постачальника.

У випадку, коли рахунок постачальника був акцептований і оплачений до надходження вантажу, а при прийманні ТМЦ було виявлено їх недостачу проти відфактурованої кількості, невідповідність ціні якісних показників, обумовлених в угоді, арифметичні помилки, брак отриманих ТМЦ, то постачальнику виставляється претензія. Облік операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками відображено у табл. 9.1.

Таблиця 9.1 – Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
<i>Виникнення заборгованості</i>			
1.	Оприбутковано від постачальника необоротні активи, які потребують додаткових витрат зі встановлення	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.	Оприбутковано виробничі запаси, МШП, товари від постачальників	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3.	Акцептовано рахунок постачальника за виконані роботи, надані послуги виробничого характеру	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
4.	Виставлено претензію постачальнику за невиконання умов договору	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
6.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ на одержані ТМЦ, роботи, послуги	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
7.	Відображено послуги, надані підрядниками: - пов'язані з організацією виробництва - пов'язані з організацією управління підприємством - пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних подій	91 «Загально-виробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 99 «Надзвичайні витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
8.	Відображено в обліку нарахування фінансових санкцій за невиконання договору перед постачальником	94 «Інші витрати операційної діяльності»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 9.1

1	2	3	4
<i>Погашення заборгованості</i>			
9.	Оплачено рахунки постачальників: готівкою з каси	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	30 «Каса»
	з поточного рахунку	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
	з підзвітних сум	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
	довгостроковими позиками	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	50 «Довгострокові позики»
10.	Зменшено суму заборгованості перед постачальником на суму браку, який виник у зв'язку з поставкою неякісних матеріалів	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	24 «Брак у виробництві»
11.	Погашено заборгованість перед постачальником за рахунок векселя одержаного	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	34 «Короткострокові векселі одержані»
12.	Видано облігацію постачальнику в рахунок погашення заборгованості	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»
13.	Нараховано штрафи, пені, неустойки за порушення з боку постачальників господарських договорів	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	71 «Інший операційний дохід»
<i>Невідфактуровані поставки</i>			
14	Оприбутковано ТМЦ за невідфактурованою поставкою (за обліковими цінами)	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
15	Відкоригована вартість одержаних ТМЦ при одержанні розрахункових документів: при збільшенні вартості	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
16	при зменшенні вартості («сторно»)	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
17	Відображено суму ПДВ	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Ряд особливостей має відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з невідфактурованими поставками товарно-матеріальними цінностями, які знаходяться в дорозі.

Невідфактурованою вважається поставка матеріальних цінностей від постачальника до пред'явлення розрахункового документа, на підставі

якого здійснюється оплата. У такому випадку матеріальні цінності оприбутковуються закупівельними (або обліковими) цінами.

При надходженні розрахункового документа постачальника раніше зроблений запис вартості матеріальних цінностей закупівельними (обліковими) цінами сторнується і здійснюється додатковий запис на суму рахунку, пред'явленого до оплати.

Суми ПДВ з цих матеріалів будуть обліковуватися у тому звітному періоді, в якому надійдуть розрахункові документи та податкова накладна.

Невідфактуровані поставки визначаються в кінці місяця на підставі даних про фактичні надходження матеріальних цінностей і розрахункових документів, пред'явлених до оплати. Постачальника терміново повідомляють про таку поставку: йому висилають лист та акт про приймання матеріалів (форма № М-7).

9.2 Облік розрахунків за податками і платежами

Взаємовідносини підприємства з бюджетом визначаються діючою в Україні системою податків та інших обов'язкових платежів.

Податки (Taxes) – це обов'язкові платежі, які належить сплатити юридичній чи фізичній особі до державного чи місцевого бюджету.

Визначення та погашення зобов'язань перед бюджетом по загальнодержавних податках регулюється законами України, а перед місцевими бюджетами – рішеннями органів місцевого самоврядування.

Обов'язкові платежі (Required payments) – це система встановлених законодавством внесків відрахувань юридичних і фізичних осіб, що формують доходи державних фондів. Порядок нарахування та сплати загальнодержавних податків регулюється відповідним податковим законодавством України, а місцевих податків і зборів - рішенням органів місцевого самоврядування.

Акцизний податок (Excise) – це вид платежу до бюджету, який встановлюється на товари народного споживання, що не є першою життєвою необхідністю (лікеро-горілчані вироби, сигарети, килими і килимові вироби, легкові автомобілі та інші). Перелік підакцизних товарів і розмір акцизного збору встановлюється Верховною Радою України. Джерелом сплати акцизного податку є дохід від реалізації.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, які є доходом бюджету, призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Основними податковими платежами підприємств є: податок на додану вартість, податок з прибутку, акцизний податок, прибутковий податок з доходів громадян, податок на землю, з власників транспортних засобів, комунальний податок та деякі інші. Основне місце в податковій системі належить податку на додану вартість (ПДВ), по якому виникає

необхідність вести облік податкового кредиту і податкового зобов'язання (зобов'язання підприємства перед бюджетом). Податковий кредит оплачується постачальникам матеріалів, послуг та іншим кредиторам і зменшує величину зобов'язання перед бюджетом.

Синтетичний облік розрахунків підприємства з бюджетом за всіма видами платежів, а також санкцій за порушення податкового законодавства, які також вносяться в дохід бюджету ведеться на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами». За кредитом цього рахунку відображається зобов'язання перед бюджетом при нарахуванні платежів, а за дебетом — погашення зобов'язань та зменшення на суму податкового кредиту. У бухгалтерському обліку операції із нарахування та сплати податків і обов'язкових платежів відображаються так, як показано в табл. 9.2.

Таблиця 9.2 – Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за податками й платежами

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Придбано виробничі запаси, товари з наступною оплатою	20 «Виробничі запаси» 28 «Товари»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	Відображено ПДВ, зазначений у податковій накладній постачальника	64 «Розрахунки за податками й платежами»	
2.	Відображено витрати на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників, проектних організацій з наступною оплатою	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	Відображено суму ПДВ згідно з податковою накладною	64 «Розрахунки за податками й платежами»	
3.	Відвантажено товар покупцю з наступною оплатою	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Доходи від реалізації»
	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ згідно з податковою накладною	70 «Доходи від реалізації»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
4.	Нараховано податок на прибуток	98 «Податок на прибуток»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
5.	Погашено заборгованість за податками перед бюджетом	64 «Розрахунки за податками й платежами»	31 «Рахунки в банках»
6.	Відображено суму ПДВ при відвантаженні раніше оплачених товарів	70 «Доходи від реалізації»	64 «Розрахунки за податками й платежами»

Продовження таблиці 9.2

1	2	3	4
7.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ при сплаті авансу під майбутню поставку товару	64 «Розрахунки за податками й платежами»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
8.	Відображено суму ПДВ при одержанні товарів, за які вже була проведена оплата	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Аналогічно обліковуються зобов'язання перед бюджетом за іншими платежами. Аналітичний облік за рахунком 64 «Розрахунки за податками і платежами» зорганізується за видами платежів до бюджету.

9.3 Облік праці і розрахунків з оплати праці

Одним із важливих поточних зобов'язань, що систематично виникають у процесі господарської діяльності, є зобов'язання перед працюючими із заробітної плати.

Заробітна плата (Wage) – це винагорода в грошовій формі працівнику за затрачену працю. Вимірюються затрати праці відпрацьованим часом (у разі погодинної оплати) або обсягом виконаної роботи чи виготовленої продукції (в разі відрядної оплати).

Основу організації оплати праці становлять: тарифні системи, системи преміювання, контрактна система, система трудових договорів і державні нормативні акти. Тарифною системою встановлюється рівень оплати праці за одиницю робочого часу залежно від кваліфікації (розряду робітника і розряду роботи) і умов праці. Преміальними системами встановлюються показники і рівень премій.

Контракти (Contracts) – це письмові договори підприємства з працюючим, яким також встановлюється обсяг, якість роботи, строк виконання та рівень оплати. Укладаються контракти, як правило, на тривалий час.

Трудовий договір (Contract) – це теж письмова угода підприємства з працюючим, що носить разовий характер.

Державними нормативними актами встановлюється мінімальний рівень зарплати, оплата за невідпрацьований час, а також види та розміри утримань із заробітної плати.

Господарський облік (фінансовий і управлінський) повинен забезпечити такий комплекс даних трудових факторів про:

- чисельність і склад працюючих;
- відпрацьований час кожним і усім колективом разом;
- виробіток у кількості виготовленої продукції або обсязі виконаної роботи;
- нараховану заробітну плату кожному працівнику і по підприємству в цілому;

– стан розрахунків з оплати праці.

Функції з обліку чисельності і складу працюючих на великих підприємствах виконує відділ кадрів або інспектор по кадрах, а в разі відсутності їх на малих підприємствах — будь-який працівник, призначений наказом керівника. Функціями по обліку кадрів є: документальне оформлення зарахування на роботу, переміщення, надання відпустки та звільнення, а також облік наявності і руху працюючих та надання відповідних даних для звітності.

Підставою для зарахування на роботу служить наказ керівника або записка про прийом на роботу, що оформляються на підставі заяви, поданої бажаним працювати на вакантній посаді чи вільному робочому місці.

Для зарахованого на роботу заводиться особова картка з обліку кадрів і оформляється трудова книжка (випикується нова, якщо робітник чи службовець розпочинає трудову діяльність, або ж робиться запис про зарахування в подану трудову книжку). Трудові книжки зберігаються на підприємстві. Чисті бланки трудових книжок є документами суворої звітності та зберігаються в сейфі разом із грошовими документами. За цінами придбання бланки трудових книжок як об'єкт бухгалтерського обліку відображаються на рахунку 33 «Інші кошти». Під час видачі трудової книжки працівнику, що тільки розпочинає трудову діяльність, вартість бланку відшкодовується надходженням готівки до каси.

Переміщенням вважається переведення на іншу роботу або присвоєння вищого кваліфікаційного розряду. Оформляється наказом керівника, а при присвоєнні вищого кваліфікаційного розряду до наказу додається рішення кваліфікаційної комісії. Дані про переміщення записуються до трудової книжки із затвердженням круглою печаткою підприємства.

Наказом керівника оформляється також надання відпустки і звільнення. Протягом однієї доби після оформлення наказу на звільнення трудова книжка повертається працівникові, а бухгалтерія здійснює повний розрахунок заробітної плати.

Чисельність працюючих працівником, що виконує функції з обліку кадрів, групується за категоріями, професіями, посадами, фаховим рівнем, стажем роботи, місцями роботи (цехами, відділами), а також за часом роботи (постійні, сезонні, тимчасові працівники).

Залежно від системи оплати праці (погодинна, відрядна, індивідуальна, бригадна) та врегульованих взаємовідносин підприємства з працюючими застосовуються різні первинні документи, якими оформляються затрати праці і згідно з якими нараховується заробітна плата працюючим.

Підставою для нарахування заробітної плати при погодинній оплаті служить табель обліку робочого часу, який є іменним списком працюючих, до якого щоденно записуються дані про відпрацьований час у годинах, а при неявках — причини. Табельного обліку достатньо для нарахування зарплати в разі погодинної оплати.

Підставою для нарахування заробітної плати робітникам у разі відрядної оплати служать різні документи: наряди, маршрутні листи, рапорти (відомості) виробітку та деякі інші.

Наряди використовуються в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах, будівництві, на ремонтному та інших виробництвах із нестабільним характером праці. Бувають вони індивідуальні і бригадні, разові і нагромаджуючі.

Маршрутні листи використовуються для оформлення затрат праці на поточних виробництвах.

Рапорти або відомості виробітку використовуються в масових виробництвах з одноманітним характером праці.

У разі відхилень від нормальних умов праці (заміні матеріалів, що обробляються, робота на іншому, ніж передбачене технологією, устаткуванні тощо) складаються доплатні листки або відомості на доплату.

Наприкінці місяця дані про виробіток і заробітну плату групуються і нагромаджуються: за особовими рахунками працюючих, видами продукції, що вироблялася, чи робіт, що виконувалися, видами оплат. На підставі цих даних складаються розрахунково-платіжні або розрахункові і платіжні відомості, які виступають первинними документами для обліку розрахунків оплати праці, а часто і як реєстри аналітичного обліку розрахунків оплати праці. Для соціального забезпечення працюючих створюються на підприємствах соціальні фонди: пенсійний, страховий, фонд страхування на випадок безробіття та страхування від нещасних випадків.

Пенсійний фонд створюється за рахунок двох джерел:

- а) за рахунок підприємства шляхом відрахувань, встановлених у процентах до нарахованої зарплати;
- б) утримань з індивідуально нарахованої зарплати.

Облік зобов'язань за страховими соціальними фондами ведеться на рахунку 65 «Розрахунки страхування».

При відрахуваннях до фонду соціального страхування за рахунок підприємства розраховані суми відображаються за дебетом тих рахунків, на які була віднесена нарахована зарплата, і кредитується рахунок 65. При утриманні із заробітної плати:

Д-т 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

К-т 65 «Розрахунки за страхуванням».

При одержанні готівки з поточного рахунку в касу на виплату зарплати або перерахування до банкомату або на платіжні картки з поточного рахунку перераховуються платежі до соціальних фондів і тим самим погашаються зобов'язання за соціальними фондами.

У бухгалтерському обліку інформація про розрахунки з персоналом, який відноситься як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій,

допомог тощо), а також розрахунки за недержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами) узагальнюється на рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Типові господарські операції та кореспонденцію з обліку розрахунків з оплати праці наведено в таблиці 9.3.

Таблиця 9.3 – Кореспонденція рахунків з облік розрахунків з оплати праці

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Нараховано заробітну плату працівникам: зайнятим у будівництві та виготовленні необоротних активів	15 «Капітальні інвестиції»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
	основного, допоміжних та обслуговуючих виробництв і господарств	23 «Виробництво»	
	зайнятим підготовкою до роботи в сезонних галузях, в підготовці до освоєння нових виробництв	39 «Витрати майбутніх періодів»	
	зайнятим обслуговуванням машин та обладнання, а також на загальновиробничих роботах цехів та інших підрозділів	91 «Загально-виробничі витрати»	
	адміністративно-управлінського апарату	92 «Адміністративні витрати»	
2.	Нараховано заробітну плату (на підприємствах, які використовують 8 клас рахунків)	81 «Витрати на оплату праці»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
3.	Здійснено відрахування на соціальне страхування з фонду оплати праці працівників: зайнятих виготовленням необоротних активів	15 «Капітальні інвестиції»	65 «Розрахунки за страхування»
	зайнятих розробкою нових видів продукції	39 «Витрати майбутніх періодів»	
	апарату управління цехами, ділянками	91 «Загально-виробничі витрати»	
	адміністративного персоналу	92 «Адміністративні витрати»	
	зайнятих усуненням наслідків стихійного лиха	99 «Надзвичайні витрати»	
4.	Нараховано відпускні за рахунок резерву на оплату відпусток	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Продовження таблиці 9.3

1	2	3	4
5.	Нараховано працівникам допомогу з тимчасової непрацездатності за рахунок фонду соціального страхування	65 «Розрахунки за страхування»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
6.	Утримано із заробітної плати працівників: суму втрат від браку, допущеного з вини працівників	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	24 «Брак у виробництві»
	неповернуті своєчасно підзвітні суми		37 «Розрахунки з різними дебіторами»
	частку внеску до статутного капіталу		46 «Неоплачений капітал»
	суму прибуткового податку		64 «Розрахунки за податками й платежами»

Аналітичний облік розрахунків з оплати праці здійснюється у розрізі кожного працівника.

9.4 Розрахунок нарахувань та утримань із заробітної плати, сум лікарняних та відпускних

Нарахування та утримання із заробітної плати. З оплати праці членів трудового колективу й осіб, які працюють на підприємств і за трудовими угодами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові та випадкові роботи, відбуваються різні утримання.

01.01.2011 року вступив в силу Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI від 08.07.2010, який кардинально змінив систему державного пенсійного та соціального страхування в Україні. У зв'язку з цим, розрахунок відрахувань із заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці дуже спростився-замість внесків до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування, тепер існує один — *єдиний соціальний внесок*.

Роботодавець повинен утримувати із заробітної плати працівників суму єдиного соціального внеску, яка складає 3,6 % від суми нарахованої заробітної плати (п.7 ч.1 ст. 8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08.07.2010) та податок на доходи фізичних осіб, який складає 15 % від суми нарахованої заробітної плати, зменшеної на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування та податкової соціальної пільги (п.164.6 Податкового кодексу).

В той же час роботодавець повинен робити нарахування на фонд оплати праці, які складають суму від 36,76% до 49,7%, в залежності від

класу професійного ризику виробництва (п. 5 ст. 8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08.07.2010).

Порядок нарахування допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності. Підставою для призначення допомоги у зв'язку тимчасовою непрацездатністю є виданий у встановленому порядку лікарняний лист (Лист непрацездатності). Інші документи не можуть бути підставою для призначення допомоги цього виду.

Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю призначається у таких випадках:

- при захворюванні (травмі), пов'язаному зі втратою працездатності;
- при санаторно-курортному лікуванні;
- при хворобі члена сім'ї у випадку необхідності догляду за ним;
- при карантині;
- при тимчасовому переведенні на іншу роботу у зв'язку із захворюванням туберкульозом або професійним захворюванням тощо.

Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю обчислюється, виходячи із загального стажу роботи працівника в розмірах, які визначаються залежно від загального трудового стажу працівника:

- 60% середньої заробітної плати особам, що мають страховий стаж до п'яти років;
- 80% середньої заробітної плати особам, що мають страховий стаж від п'яти до восьми років;
- 100% середньої заробітної плати особам, що мають страховий стаж більше восьми років;
- 100% середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, зарахованим до 1 — 4 категорій осіб, потерпілих внаслідок Чорнобильської катастрофи; одному з батьків або особі, що їх заміняє та доглядає за хворою дитиною віком до 14 років, потерпілою від Чорнобильської катастрофи; ветеранам війни і особам, на яких поширюється дія Закону України від 22.10.93р. № 3551 «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», зі змінами та доповненнями.

Сума допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю визначається шляхом множення середньоденної заробітної плати за попередні шість місяців (або фактично відпрацьований час) на кількість робочих днів, а у випадках, передбачених законодавством, - на число календарних днів, пропущених у період непрацездатності, та на відсоток, визначений на підставі загального трудового стажу працівника:

$$Л = З.П.с.д. \times Кс.с. \times Кд.н.,$$

де З.П.с.д. – середньоденна заробітна плата;

Кс.с. – коефіцієнт страхового стажу робітника;

Кд.н. – кількість днів тимчасової непрацездатності, згідно із листком непрацездатності, виданим у встановленому порядку.

Показник середньоденної заробітної плати розраховується таким чином:

$$З.П.с.д. = З.П.р.п. / Кр.д.,$$

де З.П.р.п. – заробітна плата за розрахунковий період;

Кр.д. – кількість робочих днів за розрахунковий період.

Розрахунковим періодом є:

- останні шість календарних місяців, що передують місяцю, у якому настав страховий випадок;
- якщо робітник працював менше шести місяців, то розрахунковим періодом є фактично відпрацьовані календарні місяці (з першого по перше число);
- якщо робітник працював менше ніж календарний місяць, то розрахунковим періодом є фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку.

Облік нарахування і виплати сум відпускних. Кожен громадянин України, який перебуває у трудових відносинах з підприємствами, організаціями, установами, має право на відпустку.

Відпустка – це тимчасове звільнення від роботи для відпочинку. Право на відпустку не залежить від місця роботи, форми власності підприємства, посади, системи оплати праці, тривалості та періодичності робочого часу, терміну трудового договору.

Сума відпускних розраховується шляхом множення середньоденної заробітної плати за розрахунковий період на кількість календарних днів, що припадають на відпустку. Цю формулу можна подати у вигляді:

$$В = З.П.ср. \times Ккд,$$

де В – сума відпускних;

З.П.ср. – середньоденна заробітна плата за розрахунковий період;

Ккд – кількість календарних днів, що припадають на час відпустки.

Середньоденна заробітна плата розраховується таким чином:

$$З.П.ср. = З.П.з.п. / Кд.п.,$$

де З.П.з.п. – загальна сума заробітної плати за розрахунковий період;

Кд.п. – кількість днів у розрахунковому періоді.

Період для розрахунку середньоденної заробітної плати складає 12 повних календарних місяців, що передують наданню відпустки. Якщо працівник пропрацював на підприємстві менше року, то заробітна плата розраховується за фактично відпрацьований час. Розрахунковий період вважається з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка.

Кількість календарних днів у розрахунковому періоді зменшується на святкові та неробочі дні, перелік яких наведено у ст. 73 Кодексу законів

про працю: 1 січня – Новий рік, 7 січня – Різдво Христове, 8 березня – Міжнародний жіночий день, один день – Великдень, 1 і 2 травня – День міжнародної солідарності трудящих, 9 травня – День Перемоги, один день – Трійця, 28 червня – День Конституції України, 24 серпня – День незалежності України.

З метою рівномірного розподілу витрат на виплату відпусток протягом звітного періоду на підприємствах створюються резерви на виплату відпусток. Резерв виплати відпусток створюється шляхом щомісячного його нарахування за нормативом від фактичних витрат на оплату праці, яка враховується при розрахунку середнього заробітку. Нормативи відрахувань до резерву оплати відпусток кожне підприємство розраховує самостійно.

Контрольні запитання

1. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками.
2. Облік розрахунків з бюджетом.
3. Розкрийте сутність поняття «заробітна плата».
4. Охарактеризуйте форми й системи оплати праці.
5. З яких виплат складається сукупний місячний дохід?
6. Яким чином визначається середньоденна заробітна плата при нарахуванні щорічної чергової відпустки, допомоги за дні тимчасової витрати працездатності?
7. Якими бухгалтерськими проводками відображаються операції з розрахунків із заробітної плати?

Тема 10 Облік власного капіталу

10.1 Власний капітал, критерії визнання та види

Майно підприємства складається із різних матеріальних, нематеріальних та фінансових ресурсів — носіїв прав власності окремих суб'єктів. Здійснюючи підприємницьку діяльність, підприємства неминуче використовують залучені кошти, утворюючи борги. Боргові зобов'язання підтверджують права і вимоги кредиторів щодо активів підприємства ($A = Z + K$) і мають вищий пріоритет порівняно з вимогами власників.

Тому *власний капітал (Equity)*— це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань ($K = A - Z$).

Власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності, та одним із найістотніших показників, оскільки виконує функції:

- довгострокового фінансування;
- відповідальності і захисту прав кредиторів;
- кредитоспроможності;
- самостійності;
- розподілу доходів і активів.

Власний капітал утворюється двома шляхами:

- внесенням власниками підприємства;
- накопичуванням суми доходу, що залишається на підприємстві.

За формами власний капітал поділяється на:

- інвестований;
- нерозподілений прибуток.

За рівнем відповідальності власний капітал поділяється на:

- статутний капітал;
- додатковий (нереєстрований) капітал, який складається з:
 - а) додатково вкладеного капіталу,
 - б) резервного капіталу,
 - в) нерозподіленого прибутку.

З переходом на національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку у відповідному стандарті 2 «Баланс» визначено, що власний капітал включає такі основні складові:

- статутний капітал;
- пайовий капітал;
- додатковий вкладений капітал;
- інший додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток (непокриті збитки);
- неоплачений капітал;
- вилучений капітал.

10.2 Облік статутного капіталу

Статутний капітал, як визначено у П(С)БО-2 «Баланс», — зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Статутний капітал може формуватись як за рахунок коштів виділених державою при створенні державного підприємства, так і за рахунок пайових внесків учасників при створенні приватних, кооперативних чи акціонерних підприємств. Статутний капітал мають всі підприємства, що займаються комерційною діяльністю.

Сума статутного капіталу ділиться на певну кількість акцій рівної номінальної вартості і несе відповідальність за зобов'язання тільки майном товариства. Сума статутного капіталу, відображена у фінансовому обліку і звітності, повинна дорівнювати загальній номінальній вартості випущених акцій, вказаній в установчих документах.

Акції можуть бути:

- іменними;
- на пред'явника;
- простими;
- привілейованими.

Усі акціонерні товариства повинні випускати прості акції, яким надається право голосу. Власники привілейованих акцій не мають права брати участь в управлінні АТ, якщо інше не передбачено його статутом. Власником привілейованих акцій надається першочергове право під час сплати дивідендів і розподілу активів у разі ліквідації товариства, тому сума простих акцій — це залишковий капітал підприємства.

Бланки акцій обліковуються на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку», за дебетом якого відображається надходження бланків акцій власної емісії, а за кредитом — їх списання при видачі акціонерам після повної сплати їх вартості.

При створенні ВАТ акції розповсюджуються шляхом відкритої передплати на них, а ЗАТ лише між власниками (учасниками) підприємства.

Для обліку статутного капіталу Планом рахунків передбачено пасивний рахунок 40 «Статутний капітал», який призначений для обліку та узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу підприємства.

Синтетичний облік статутного капіталу ведеться за формами власності, за видами акцій.

Аналітичний облік ведеться за кожним засновником (учасником) підприємства.

Розрахунки власників (учасників) за підписані акції можуть здійснюватися:

- грошовими коштами в національній та іноземній валюті;
- шляхом передачі майна (за справедливою вартістю):

- а) матеріальними цінностями;
- б) основними засобами та іншими необоротними активами;
- в) нематеріальними активами;
- г) об'єктами незавершеного будівництва;
- цінними паперами інших підприємств.

Збільшення або зменшення статутного капіталу може здійснюватися в установленому порядку та після внесення відповідних змін в установчі документи підприємства.

АТ може змінювати розмір статутного капіталу згідно з рішенням зборів акціонерів. Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства не більше ніж на 1/3 може бути здійснено за рішенням правління за умови, що таке передбачено статутом. Збільшувати статутний капітал товариство має право, якщо всі раніше випущені акції повністю сплачені за вартістю не нижче номінальної.

Збільшення статутного капіталу може здійснюватися шляхом:

- випуску нових акцій;
- обміну облигацій на акції;
- збільшення номінальної вартості акцій.

При збільшенні кількості акцій встановленої номінальної вартості підписка на додатково випущені акції провадиться у тому ж порядку, що і на акції першої емісії, а статутний капітал збільшується за рахунок:

- – додаткових внесків учасників;
- – індексації основних засобів;
- – реінвестування прибутку;
- – реінвестування нарахованих дивідендів.

Зменшення статутного капіталу АТ може здійснюватися шляхом:

- зменшення номінальної вартості акцій;
- зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості шляхом викупу їх у власників з метою анулювання.

У фінансовій звітності суми неоплаченого капіталу (сальдо рахунку 46 «Неоплачений капітал») та вилученого капіталу (сальдо рахунку 45 «Вилучений капітал») наводяться у дужках і підлягають вирахуванню під час визначення підсумку власного капіталу.

Облік статутного капіталу в товаристві з обмеженою відповідальністю

Відповідно до чинного законодавства мінімальний розмір статутного капіталу в товаристві з обмеженою відповідальністю становить 100 мінімальних розмірів зарплати. Відповідно до п. 3. ст. 144 Цивільного кодексу України до моменту державної реєстрації товариства з обмеженою відповідальністю його учасники повинні сплатити не менше, ніж 50% суми своїх внесків. Частина статутного капіталу, що залишилася несплаченою, підлягає сплаті протягом першого року діяльності товариства.

Якщо учасники протягом першого року діяльності товариства не сплатили повністю суму своїх вкладів, товариство повинно оголосити про

зменшення свого статутного капіталу і зареєструвати відповідні зміни до статуту у встановленому порядку або прийняти рішення про ліквідацію товариства.

Починаючи з дня реєстрації підприємства в реєстрах бухгалтерського обліку повинні бути здійснені такі записи (табл. 10.1).

Таблиця 10.1 – Відображення в обліку формування статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1.	Оголошено статутний капітал	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2.	<i>Відображено внески до статутного капіталу:</i>		
	грошовими коштами	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»	46 «Неоплачений капітал»
	основними засобами	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»
	іншими необоротними активами	11 «Інші необоротні матеріальні активи»	46 «Неоплачений капітал»
	нематеріальними активами	12 «Нематеріальні активи»	46 «Неоплачений капітал»
	виробничими запасами	20 «Виробничі запаси»	46 «Неоплачений капітал»

Подальше формування статутного капіталу товариства з бухгалтерського обліку повинно відображатися такими запасами (табл. 10.2.)

Таблиця 10.2 – Відображення в обліку зміни розміру статутного капіталу

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Збільшено розмір статутного капіталу ТОВ за рахунок додаткових внесків учасників або за рахунок збільшення кількості учасників: а) відображення заборгованості засновників (чи нових учасників) за внесками до статутного капіталу	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
	б) погашення заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу	10 «Основні засоби» 20 «Виробничі запаси» 30 «Каса» 31 «Рахунки в банках» тощо	46 «Неоплачений капітал»

Продовження таблиці 10.2

1	2	3	4
2.	Відображено передачу частки у статутному капіталі одного учасника (А) іншому (Б): а) частка вкладу до статутного капіталу учасника Б, переуступлена йому учасником А	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»	46 «Неоплачений капітал»
	б) видана учаснику А його частка в статутному капіталі	46 «Неоплачений капітал»	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»
	в) одночасно (в аналітичному обліку - за внесками кожного учасника)	40 «Статутний капітал»	40 «Статутний капітал»
3.	Зменшено статутний капітал	40 «Статутний капітал»	67 «Розрахунки з учасниками»
4.	Повернуто частку в статутному капіталі засновнику грошовими коштами	67 «Розрахунки з учасниками»	30 «Каса»

Операції, пов'язані з виплатою учаснику належної йому частки, на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 10.3).

Таблиця 10.3 – Відображення в обліку операцій з виплати учасникам їх часток

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1.	Відображено суму грошових коштів, що внесені учасником до статутного капіталу, які повертаються йому при виході з ТОВ	40 «Статутний капітал» 67 «Розрахунки з учасниками»	67 «Розрахунки з учасниками» 30 «Каса» 31 «Рахунки в банках» тощо
2.	Нараховано частину прибутку, що належить учаснику	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	67 «Розрахунки з учасниками»
3.	Здійснено виплату учаснику належної йому частини прибутку (дивіденди)	67 «Розрахунки з учасниками»	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»

Облік акціонерного капіталу

Акціонерне товариство (АТ) відрізняється від інших товариств тим, що відповідальність кожного з учасників товариства обмежується одним лише його внеском - акцією.

Мінімальний розмір статутного капіталу в акціонерному товаристві відповідно до чинного законодавства становить 1250 мінімальних розмірів заробітної плати. Відповідно до п. 2 ст. 155 Цивільного кодексу України

при заснуванні акціонерного товариства усі його акції мають бути розподілені між засновниками.

Відкрита підписка на акції акціонерного товариства не проводиться до повної сплати статутного капіталу.

Облік та узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу АТ відображається на рахунку 40 «Статутний капітал». На цьому рахунку ведеться облік внесків та акцій за первісною (номінальною) їх вартістю, визначеною в установчих документах.

Облік статутного капіталу акціонерних товариств пов'язаний з обліком акцій власної емісії (табл. 10.4).

Таблиця 10.4 – Відображення в обліку операцій з виплати учасникам їх часток

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1.	Зареєстровано статутний капітал і здійснено випуск акцій	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2.	Оплачено учасниками акції:		
	грошовими коштами	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»	46 «Неоплачений капітал»
	основними засобами	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»
	нематеріальними активами	12 «Нематеріальні активи»	46 «Неоплачений капітал»
	виробничими запасами, МШП	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП»	46 «Неоплачений капітал»
	цінними паперами	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
3.	Віднесено різницю між емісійною і номінальною вартістю оплачених акцій на додатковий капітал	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»	42 «Додатковий капітал»
4.	Викуплено акції у акціонерів	45 «Вилучений капітал»	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»
5.	Збільшено статутний капітал після оплати його первинної величини за рахунок нарахованих дивідендів (виплати дивідендів акціями)	67 «Розрахунки з учасниками»	40 «Статутний капітал»

Акціонерне товариство за рішенням загальних зборів може підвищувати або знижувати номінальну вартість акцій. Збільшення або зменшення розміру статутного капіталу відображається у бухгалтерському

обліку після внесення про це змін до зареєстрованих установчих документів.

Пайовий капітал відображає суму пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами, і означає, що це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності.

Облік пайового капіталу здійснюється на рахунку 41 «Пайовий капітал». Цей рахунок застосовується тими підприємствами, у яких частина власного капіталу формується у вигляді пайових внесків (членів можливого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, інвестиційних фондів) і призначений для обліку і узагальнення інформації про суми пайових внесків. За кредитом рахунку відображається збільшення пайового капіталу, за дебетом — зменшення. Аналітичний облік сум пайового капіталу ведеться за видами капіталу та щодо кожного члена товариства.

10.3 Облік додаткового капіталу

До власного капіталу підприємства належить також додатковий капітал. До додаткового капіталу включаються суми, на які вартість реалізації випущених акцій (часток) перевищує їхню номінальну вартість, суми дооцінки активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб та інші види додаткового капіталу. У балансі сума додаткового капіталу розкривається двома статтями:

- додатково оплачений капітал
- інший додатковий капітал.

Додатково оплачений (вкладений) капітал (Additional paid in Capital) – це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість від первинної емісії. Це створює *емісійний* дохід.

Інший додатковий капітал (Other paid in Capital) – це суми дооцінки необоротних активів підприємства, вартість активів безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб та інші види додаткового капіталу.

Для узагальнення інформації про додатковий капітал призначено одинименний рахунок 42. За кредитом рахунку 42 «Додатковий капітал» відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом — його зменшення. Основні бухгалтерські проводки із відображення руху додаткового капіталу наведено в табл. 10.5.

Таблиця 10.5 – Основні бухгалтерські проводки із відображення руху додаткового капіталу

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Відображено емісійний дохід (різниця між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій)	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»	42 «Додатковий капітал»
2.	Внесені засновником кошти понад встановлений установчим договором розмір до зміни величини статутного капіталу (крім акціонерних товариств)	30 «Каса»	42 «Додатковий капітал»
3.	Проведена дооцінка первісної вартості та зносу основних засобів (індексація)	10 «Основні засоби»	42 «Додатковий капітал»
		42 «Додатковий капітал»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
4.	Списання сум дооцінки за ліквідованими основними засобами, нематеріальними активами	42 «Додатковий капітал»	441
5.	Оприбутковано безоплатно отримані основні засоби в сумі залишкової вартості	10 «Основні засоби»	42 «Додатковий капітал»
6.	Оприбутковані безоплатно отримані основні засоби в сумі нарахованого зносу	10 «Основні засоби»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
7.	Збільшено інший додатковий капітал	31 «Рахунки в банках»	42 «Додатковий капітал»

10.4 Облік резервного капіталу

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

Господарські товариства, згідно із Законом України «Про господарські товариства» від 19 вересня 1991 року № 1576-ХІІ, повинні створювати резервний фонд (страховий) фонд у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 % статутного фонду. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) фонду передбачається установчими документами, але не може бути меншим 5 % суми чистого прибутку. Резервний фонд (капітал) формується за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після сплати податків. Резервний капітал призначений для покриття непередбачених витрат, збитків на сплату боргів підприємства в разі його ліквідації. Залишки

невикористаних коштів резервного капіталу переходять на наступний звітний період.

Для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів використовується рахунок 43 «Резервний капітал». За кредитом рахунку 43 «Резервний капітал» відображається створення резервів, за дебетом — їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання. Основні бухгалтерські проводки із відображення руху резервного капіталу наведені в табл. 10.6.

Таблиця 10.6 – Основні бухгалтерські проводки із відображення руху резервного капіталу

Номер	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1.	Направлення нерозподіленого прибутку до резервного капіталу	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	43 «Резервний капітал»
2.	Направлення резервного фонду на поповнення статутного капіталу	43 «Резервний капітал»	40 «Статутний капітал»
3.	Нарахування дивідендів за рахунок резервного фонду	43 «Резервний капітал»	67 «Розрахунки з учасниками»
4.	Покриття збитків минулих років за рахунок резервного капіталу	43 «Резервний капітал»	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Контрольні запитання

1. Назвіть складові власного капіталу.
2. Облік формування статутного капіталу в акціонерних товариствах.
3. Облік формування й руху статутного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю.
4. Поняття і призначення пайового капіталу.
5. Як формується резервний капітал?
6. На які цілі використовуються кошти резервного капіталу?
7. Як Ви розумієте поняття «неоплачений капітал підприємства»?
8. Облік вилученого капіталу.
9. Облік доходів майбутніх періодів.
10. Облік забезпечень майбутніх витрат і платежів.
11. Облік іншого додаткового капіталу.

Тема 11 Облік витрат

11.1 Загальні поняття, визнання та класифікація витрат

Процес виробництва полягає у споживанні матеріальних, трудових, енергетичних, фінансових, інформаційних й інших ресурсів підприємства та трансформації їх у готову продукцію, що реалізується споживачам за гроші, які знову ж (за винятком частки виділеної на споживання) спрямовуються в ресурси.

Згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» *витрати виробництва (Production Costs)* — це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками).

Витрати визнаються витратами певного звітного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснюються.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Витратами не визнаються:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь клієнта, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- зменшення власного капіталу підприємства в результаті його вилучення або розподілу власниками.

Бухгалтерський облік витрат підприємства здійснюється у двох напрямках: за видами діяльності та за елементами.

Облік витрат за видами діяльності відображає, на що, на які цілі витрачені активи підприємства. Облік витрат за елементами показує, що

конкретно, які ресурси витрачені.

Класифікація видів діяльності, яка використовується для обліку витрат, наведена на рис. 11.1.

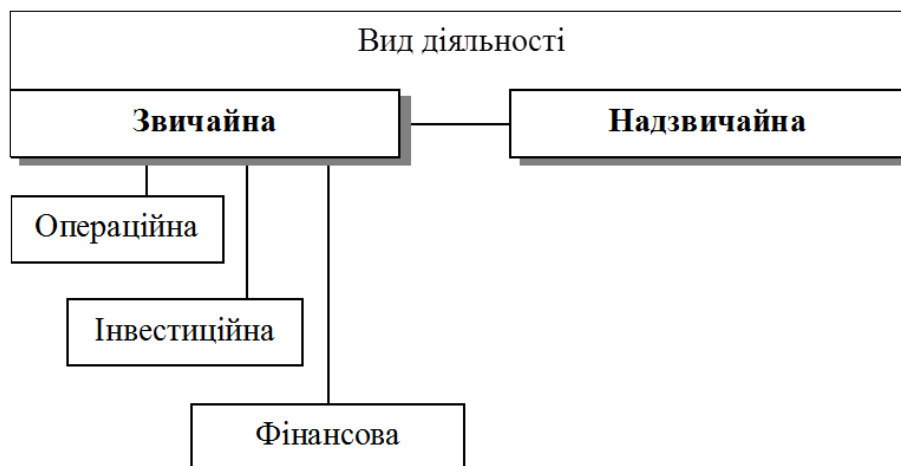


Рисунок 11.1 – Класифікація видів діяльності

Звичайна діяльність (Normal activity) – будь-яка діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її або виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Операційна діяльність (Operations) – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність (Main activity) – операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частину його доходу.

Інвестиційна діяльність (Investing) – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність (Financial activity) – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Надзвичайна діяльність (Superior activity) – операції або події, які відрізняються від звичайних і не відбуваються часто або регулярно.

Витрати, пов’язані зі здійсненням операційної діяльності (операційні витрати), включають: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Елемент витрат являє собою сукупність економічно однорідних витрат. За елементами операційні витрати поділяються на матеріальні, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. На рис. 11.2 поданий взаємозв’язок розглянутих класифікацій витрат операційної діяльності.

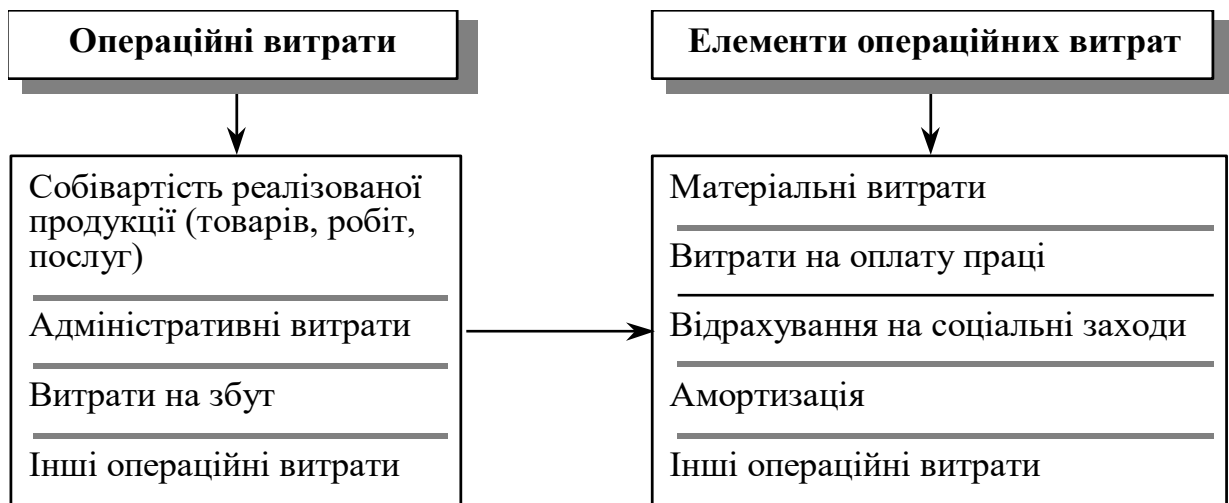


Рисунок 11.2 – Структура операційних витрат і їх склад за елементами

Склад кожного елемента витрат дається в П(С)БО 16 «Витрати», а групування за елементами показує, що витрачено.

11.2 Облік витрат за елементами

Облік витрат за елементами передбачає групування витрат за ознакою їх однорідності, незалежно від того, на які конкретно цілі витрати здійснені. Склад елементів операційних витрат наведено в табл. 11.1.

Таблиця 11.1 – Витрати операційної діяльності за елементами

Елементи витрат	Склад елементів витрат
Матеріальні витрати	сировина та основні матеріали купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби паливо й енергія, запасні частини, будівельні матеріали тара й тарні матеріали допоміжні та інші матеріали
Витрати на оплату праці	заробітна плата за окладами й тарифами премії та заохочення матеріальна допомога та компенсаційні виплати оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства відрахування на інші соціальні заходи
Амортизація	Сума нарахованої амортизації основних засобів нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
Інші операційні витрати	Витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу вищезазначених елементів: витрати на відрядження послуги зв'язку плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється у всіх галузях економічної діяльності. Це дає змогу отримати інформацію проте, скільки і яких засобів витрачено незалежно від того, де вони вироблені та на які цілі використано; в межах підприємства планувати та контролювати обсяги закупівлі матеріальних ресурсів, розміри фонду оплати праці, ставити завдання зменшення собівартості продукції, проводити економічний аналіз витрат підприємства, а також порівнювати структуру витрат різних підприємств.

Для обліку витрат за елементами у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 8 «Витрати за елементами». За дебетом цих рахунків протягом звітного періоду здійснюється відображення витрат по мірі їх виникнення, а за кредитом списання у кінці звітного періоду на дебет рахунку 79 «Фінансові результати», або на дебет рахунків класу 9 «Витрати діяльності», якщо облік витрат на підприємстві ведеться за схемою розгорнутого обліку. Рахунки класу 8 залишків не мають.

Облік матеріальних витрат. У більшості підприємств матеріальні витрати займають найбільшу питому вагу у структурі витрат (у середньому 75-80 %), а у деяких галузях - більше 90 %.

Для побудови бухгалтерського обліку матеріальних витрат визначальним є їх класифікація та оцінювання. Класифікація передбачає розробку номенклатури, а оцінювання – визначення облікової ціни для поточного обліку та порядку визначення фактичної собівартості.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період призначено рахунок 80 «Матеріальні витрати».

Відображення в бухгалтерському обліку матеріальних витрат відбувається так, як показано в табл. 11.2.

Таблиця 11.2 – Кореспонденція рахунків з обліку матеріальних витрат

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Відпущено зі складу виробничі запаси та малоцінні й швидкозношувані предмети для операційної діяльності підприємства	80 «Матеріальні витрати»	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП»
2.	Відображено вартість готової продукції, товарів, використаних для власних потреб	80 «Матеріальні витрати»	26 «Готова продукція» 28 «Товари»
3.	Відображено вартість наданих підприємству послуг, необхідних для операційної діяльності підприємства	80 «Матеріальні витрати»	68 «Розрахунки за іншими операціями»

Продовження таблиці 11.2

1	2	3	4
4.	Віднесено матеріальні витрати на: витрати основного виробництва в частині прямих матеріальних витрат	23 «Виробництво»	80 «Матеріальні витрати»
	утримання та експлуатацію виробничого обладнання та забезпечення техніки безпеки праці в цеху	91 «Загальновиробничі витрати»	
	загальногосподарські потреби	92 «Адміністративні витрати»	
	інші витрати операційної діяльності	94 «Інші витрати операційної діяльності»	
	фінансові результати в частині непрямих матеріальних витрат на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	79 «Фінансові результати»	

Облік витрат на оплату праці. Витрати на оплату праці в середньому у структурі витрат підприємства займають друге місце та становлять близько 25 %. Метою обліку витрат на оплату праці є визначення сум оплати витрат робочого часу працівникам за видами діяльності; величини виробітку або ступеня виконання завдання; достовірності нарахування заробітної плати; розрахунків з оплати праці; контроль за використанням фондів оплати праці.

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період призначений рахунок 81 «Витрати на оплату праці».

Відображення в бухгалтерському обліку витрат на оплату праці здійснюється так, як показано в табл. 11.3.

Таблиця 11.3 – Кореспонденція рахунків з обліку витрат на оплату праці

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Нараховано заробітну плату робітникам	81 «Витрати на оплату праці»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
2.	Нараховано відпускні (якщо підприємство не формує резерву на забезпечення майбутніх витрат відпускних або якщо сума нарахованих у звітному періоді відпускних не перевищує суму сформованого резерву)	81 «Витрати на оплату праці»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
3.	Нараховано заробітну плату за час простою через зовнішні причини	81 «Витрати на оплату праці»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
4.	Відображено суму нарахованої матеріальної допомоги	81 «Витрати на оплату праці»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Продовження таблиці 11.3

1	2	3	4
5.	Віднесено витрати на оплату праці: на витрати основного виробництва в сумі прямих витрат на оплату праці	23 «Виробництво»	81 «Витрати на оплату праці»
	на загальновиробничі витрати в сумі витрати на оплату праці цехового персоналу	91 «Загально-виробничі витрати»	
	на адміністративні витрати в сумі оплати праці адміністративного персоналу	92 «Адміністративні витрати»	
	на інші витрати операційної діяльності в сумі заробітної плати працівників житлово-комунального господарства тощо	94 «Інші витрати операційної діяльності»	
	на фінансові результати в частині непрямих витрат на оплату праці на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	79 «Фінансові результати»	

Облік відрахувань на соціальні заходи. Для узагальнення інформації про здійснені відрахування на соціальні заходи призначений рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи». За дебетом рахунку 82 відображається визнана на підставі розрахунково-платіжних відомостей сума відрахувань на соціальні заходи, за кредитом - списання на основі розрахунків і довідок бухгалтерії на рахунок 23 «Виробництво» суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); на рахунки класу 9 «Витрати діяльності» - суми відрахувань, які відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Аналітичний облік організовується за складом і категоріями працівників, від заробітної плати яких здійснюють відрахування на соціальні заходи.

Відображення в обліку відрахувань на соціальні заходи відбувається так, як показано у табл. 11.4.

Таблиця 11.4 – Кореспонденція рахунків з обліку відрахувань на соціальні заходи

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Виходячи з суми забезпечення виплат майбутніх відпусток, нараховано суми зборів на: обов'язкове державне пенсійне страхування	82 «Відрахування на соціальні заходи»	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»
2.	обов'язкове державне соціальне страхування	82 «Відрахування на соціальні заходи»	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»

Продовження таблиці 11.4

1	2	3	4
3.	Здійснено відрахування заробітної плати на: - обов'язкове державне пенсійне страхування	82 «Відрахування на соціальні заходи»	65 «Розрахунки за страхування»
4.	- обов'язкове державне соціальне страхування	82 «Відрахування на соціальні заходи»	65 «Розрахунки за страхування»
5.	Віднесено суми відрахувань на соціальні заходи в частині відрахувань від заробітної плати: - виробничих робітників	23 «Виробництво»	82 «Відрахування на соціальні заходи»
	- цехового персоналу	91 «Загально-виробничі витрати»	
	- адміністративного персоналу	92 «Адміністративні витрати»	
	Віднесено суми відрахувань на соціальні заходи в частині відрахувань від непрямой заробітної плати працівників для підприємств, які не використовують рахунки класу 9	79 «Фінансові результати»	

Облік амортизації. Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів призначено рахунок 83 «Амортизація», у дебет рахунку 83 «Амортизація» на підставі довідок і розрахунків бухгалтерії відноситься сума нарахованих за звітний період амортизаційних відрахувань, з кредиту списуються на рахунок 23 «Виробництво» суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); на рахунки класу 9 «Витрати діяльності» – суми амортизаційних відрахувань, які відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Відображення в бухгалтерському обліку амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів здійснюється так, як показано у табл. 11.5.

Таблиця 11.5 – Кореспонденція рахунків з обліку амортизації

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Відображено суму нарахованого зносу: основних засобів	83 «Амортизація»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
	інших необоротних матеріальних активів	83 «Амортизація»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
	нематеріальних активів	83 «Амортизація»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Продовження таблиці 11.5

1	2	3	4
2.	Віднесено суму зносу на: витрати основного виробництва в частині нарахованого зносу виробничого обладнання	23 «Виробництво»	83 «Амортизація»
	загальновиробничі витрати в сумі нарахованого зносу цехових приміщень	91 «Загально- виробничі витрати»	
	адміністративні витрати в сумі нарахованого зносу не оборотних активів загальногосподарського призначення	92 «Адміністра- тивні витрати»	
	інші операційні витрати	94 «Інші витрати операційної діяльності»	
	фінансові результати в частині непрямих витрат на амортизацію на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	79 «Фінансові результати»	

Облік інших операційних витрат. Рахунок 84 «Інші операційні витрати» призначено для обліку операційних витрат, які не відображаються на інших рахунках класу 8 «Витрати за елементами», зокрема, вартості робіт, послуг сторонніх підприємств, сум податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податку на прибуток, втрат від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сум фінансових санкцій тощо. Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами», на цьому рахунку також відображають собівартість реалізованих оборотних активів (окрім готової продукції фінансових інвестицій). Відображення в обліку інших операційних витрат наведено в табл. 11.6.

Таблиця 11.6 – Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Відображено у складі інших операційних витрат: втрати від псування (уцінки, нестачі) матеріальних цінностей	84 «Інші операційні витрати»	20 «Виробничі запаси» 26 «Готова продукція»
	оплату готівкою (у безготівковій формі) сум страхового відшкодування		30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»

Продовження таблиці 11.6

1	2	3	4
	списання безнадійної поточної дебіторської заборгованості		36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
	суму податків та зборів		64 «Розрахунки за податками й платежами»
2.	Відображено інші операційні витрати у складі: витрат виробництва в частині прямих витрат	23 «Виробництво»	84 «Інші операційні витрати»
	загальновиробничих витрат	91 «Загальновиробничі витрати»	
	адміністративних витрат в сумі витрат, які відносяться до підприємства в цілому	92 «Адміністративні витрати»	
	інших операційних витрат	94 «Інші витрати операційної діяльності»	
	фінансових результатів в частині непрямих витрат на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	79 «Фінансові результати»	

11.3 Облік витрат за видами діяльності

Облік витрат за видами діяльності передбачає групування витрат за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності».

Витрати операційної діяльності поділяються на такі, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт, і витрати, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності. Перша група витрат включається до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), а друга обліковується відокремлено. До неї відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Розглянемо кожний з названих видів витрат.

Структура собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) відображена на рис.11.3.

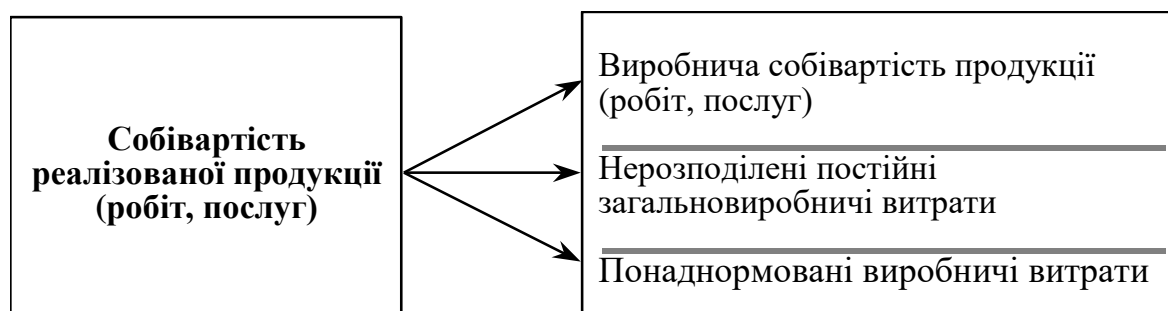


Рисунок 11.3 – Структура собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) — основна складова собівартості реалізованої продукції, яка формується протягом звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво». Структура виробничої собівартості подана на рис. 11.4.

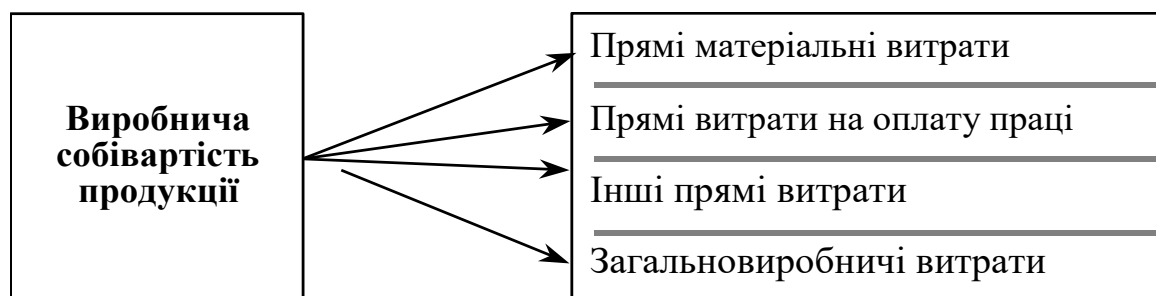


Рисунок 11.4 – Структура виробничої собівартості

До прямих матеріальних витрат відносяться: вартість сировини та основних матеріалів, вартість купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, вартість допоміжних та інших матеріалів. Прямі витрати на оплату праці включають заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг інші виплати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Інші прямі витрати — інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо).

Прямі витрати включаються до виробничої собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) на підставі первинних документів про витрати матеріалів, сировини та інших виробничих запасів, документів про виробіток робітників, розрахунки бухгалтера, про відрахування на соціальні заходи та інші. Особливістю прямих витрат є те, що вони включаються у собівартість окремих видів продукції, робіт та послуг без попереднього розподілу.

Загальновиробничі витрати, як частина виробничої собівартості, мають непрямий характер, оскільки пов'язані з виготовленням групи або всієї продукції, виконанням усіх послуг чи робіт. Загальновиробничі витрати включають: витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо); амортизацію основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; амортизацію нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації

виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі, витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо); витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальногосподарського персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг); витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища; інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

Загальногосподарські витрати поділяються на змінні і постійні.

Змінні загальногосподарські витрати — витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Постійні загальногосподарські витрати — витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні загальногосподарські витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат, виходячи з фактичної потужності звітного періоду, постійні — виходячи з нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальногосподарські витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Як було зазначено вище, до собівартості реалізованої продукції не включаються адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

До адміністративних витрат відносяться:

– загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

– витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємства та іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

– винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінювання майна тощо); винагороди за зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

– амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші, передбачені законодавством, обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

– плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; витрати на ремонт тари;

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

- витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Інші операційні витрати включають:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»; собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;

- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

- втрати від знецінення запасів;

- нестачі й витрати від псування цінностей;

- визнані штрафи, пеня, неустойка;

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

- інші витрати операційної діяльності.

Для обліку вказаних витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». За дебетом цих рахунків відображаються витрати за статтями, здійснені протягом року, за кредитом – списання накопичених витрат у кінці звітного року на рахунок 79 «Фінансові результати».

Витрати інвестиційної діяльності включаються в себе витрати на капітальне будівництво, придбання та виготовлення основних засобів,

нематеріальних активів, придбання довгострокових та поточних фінансових інвестицій, а також витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів і фінансових інвестицій.

Облік витрат на капітальні та фінансові інвестиції ведеться на рахунках класів 1 і 3, а саме на рахунках 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції».

На рахунках класу 9 ведеться облік лише витрат від участі в капіталі і витрат від реалізації необоротних активів і фінансових інвестицій. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

Облік витрат, пов'язаних з реалізацією необоротних активів і фінансових інвестицій, ведеться на рахунку 97 «Інші витрати». Цей же рахунок призначений для обліку витрат звичайної діяльності, що не знайшли відображення на інших рахунках класу 9. До таких витрат, зокрема, відносяться: втрати від операційних курсових різниць, уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій, списання необоротних активів тощо. Зміст записів за дебетом і кредитом рахунка 97 «Інші витрати», як і інших рахунків класу 9: за дебетом здійснюється накопичення витрат за рік, а за кредитом — їх списання у кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати».

Сучасна система бухгалтерського обліку розглядає витрати підприємства на сплату податку на прибуток як витрати діяльності. Для обліку податку на прибуток, нарахований протягом року, використовується рахунок 98 «Податки на прибуток».

Витрати від надзвичайних подій включають втрати від стихійного лиха, від техногенних катастроф і аварій та інші. Їх облік ведеться за рахунком 99 «Надзвичайні витрати».

Контрольні запитання

1. Назвіть основні принципи відображення витрат діяльності підприємства обліку.
2. За якими ознаками класифікують витрати діяльності підприємства?
3. Чи відносяться витрати на виробництво продукції до витрат періоду?
4. З яких витрат формується виробнича собівартість продукції?
5. Які витрати називаються основними, прямими й непрямими?
6. Які витрати відносяться до накладних?
7. Поняття браку у виробництві та його види.
8. Які методи обліку витрат Ви знаєте і яка між ними різниця?
9. Розкрийте сутність витрат допоміжних виробництв.
10. Що таке калькулювання собівартості продукції?
11. Які витрати відносяться до витрат операційної діяльності?

Тема 12 Облік доходів

12.1 Доходи від діяльності підприємства, критерії їх визнання і класифікація

У бухгалтерському обліку доходи — це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників).

Для того, щоб відображати в бухгалтерському обліку і складанні фінансової звітності зокрема, Звіту про фінансові результати, події, пов'язані з отриманням доходів, вони поділяються за видами діяльності.

Дохід визнається в разі додержання таких умов:

- при збільшенні активу або погашенні зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників підприємства);
- оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Доходи, достовірно оцінювання яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються, що відповідає принципу обачливості, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів за вартістю, яка має запобігати заниженню зобов'язань і витрат та завищенню активів і доходів підприємства. Цей принцип передбачає вибір методу оцінювання.

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

Не визнаються доходами, оскільки не є економічними вигодами, доходи, які надходять на підприємство і не приводять до збільшення власного капіталу, суми, одержані від імені третіх осіб, такі як:

- податок на додану вартість, акцизи, інші податки і обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;
- надходження за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня оплата (аванс у рахунок оплати) продукції (товарів, робіт, послуг);
- завдаток під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам.

Разом із тим вищеназвані суми не включаються тільки до суми чистого доходу підприємства.

У бухгалтерському обліку для обліку доходів Планом рахунків передбачено 7 клас рахунків — «Доходи і результати діяльності». Цей клас рахунків можна вважати тимчасовим, оскільки він закривається в кінці

кожного звітнього періоду. Ці рахунки відображають стан доходів за певний звітний період. Тимчасові рахунки починають новий звітний період із нульового сальдо, на яких накопичується інформація про доходи за даний період, що дає змогу використовувати накопичену інформацію при складанні проміжної звітності (квартальної, за півроку, за дев'ять місяців). У кінці періоду рахунки доходів (як, до речі і рахунки витрат) закриваються через списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати». Інструкція до нового Плану рахунків дозволяє закривати рахунки доходів та витрат щомісяця або після закінчення звітнього року.

Схематично взаємозв'язок рахунків обліку доходів і витрат має такий вигляд:

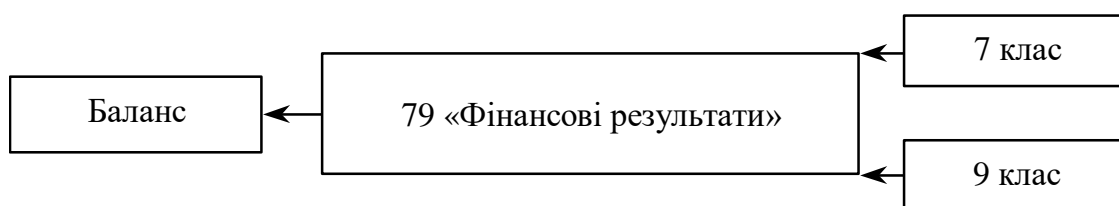


Рисунок 12.1 – Взаємозв'язок рахунків обліку доходів і витрат

Рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності» застосовуються для обліку доходів таким чином:

- за кредитом рахунків 7 класу;
- валовий дохід.

За дебетом рахунків 7 класу (крім рахунку 76 «Страхові платежі»):

- ПДВ;
- акцизний збір;
- інші непрямі платежі, включені до ціни продажу.

Після чого на фінансовий результат діяльності підприємства відноситься сума чистого доходу.

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи відображаються в момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів — це означає, що облік доходів і складання звітності здійснюється на підставі облікового принципу нарахування. Складена згідно з принципом нарахування фінансова звітність інформує користувача не лише про проведені операції, які супроводжувались виплатою або одержанням грошових коштів, але й про зобов'язання сплатити грошові кошти в майбутньому та про ресурси, наведені у грошовому вираженні, які будуть отриманні у майбутньому.

Визнані в бухгалтерському обліку доходи класифікуються за такою схемою, яка показана на рис. 12.1.

Планом рахунків для відображення доходів у бухгалтерському обліку передбачені рахунки:

- 70 - «Доходи від реалізації»
- 71 - «Інший операційний дохід»

- 72 - «Дохід від участі в капіталі»
- 73 - «Інші фінансові доходи»
- 74 - «Інші доходи»
- 75 - «Надзвичайні доходи»
- 76 - «Страхові платежі»
- 79 - «Фінансові результати»

Закінчується 7 клас рахунків рахунком 79 «Фінансові результати». Цей рахунок призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

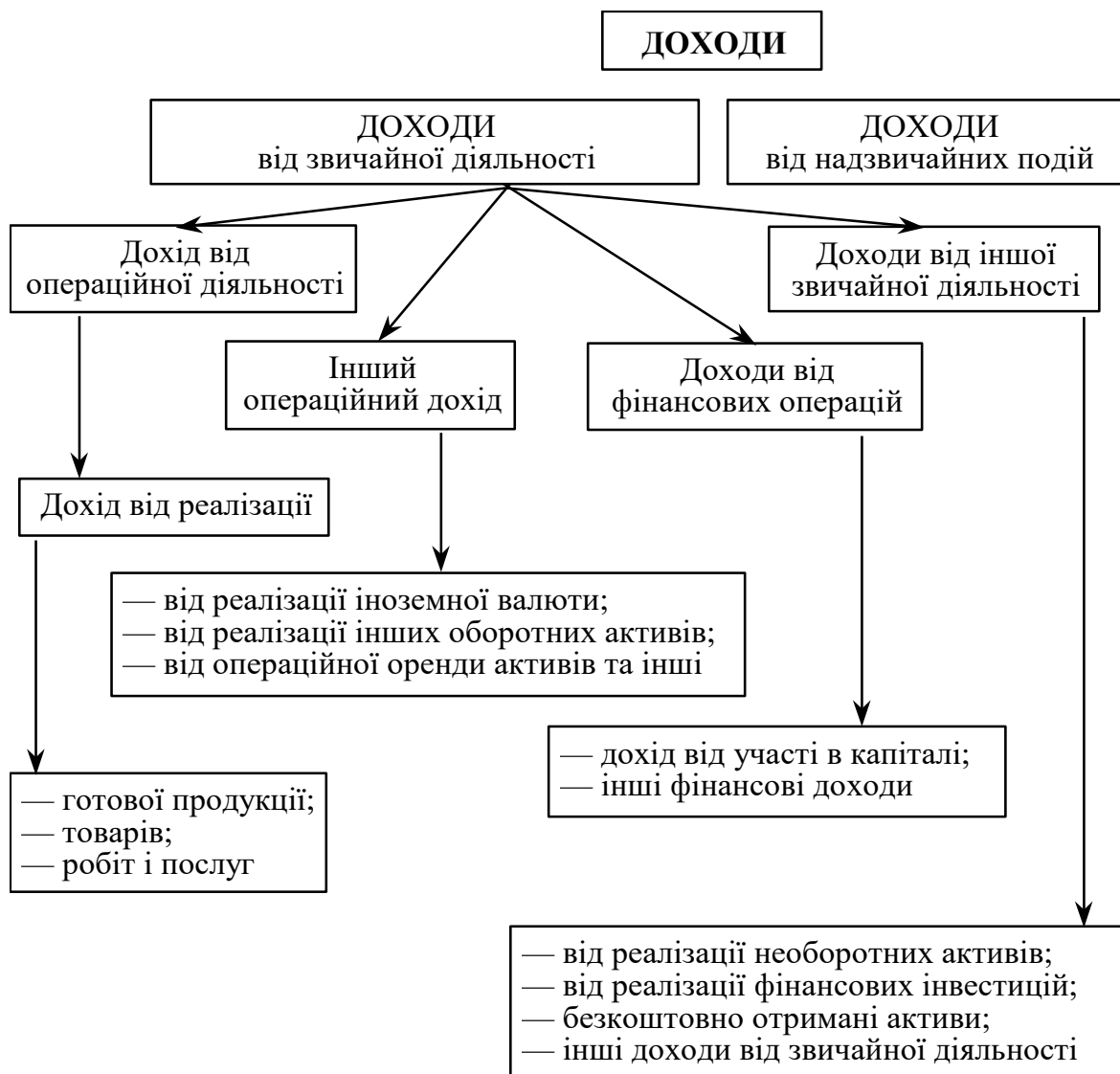


Рисунок 12.2 – Класифікація доходів підприємства

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

За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і потрапляє до бухгалтерського балансу.

12.2 Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Узагальнення даних про доходи від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, доходи від страхової діяльності, а також суми знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу, здійснюється на рахунок 70 «Доходи від реалізації».

За кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом-належна до сплати сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших обов'язкових платежів, передбачених законодавством); результат операцій перестрашування; результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях) та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для забезпечення управління та отримання більш деталізованої інформації з метою її аналітичної обробки бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться за такими розрізами аналітики: видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг; регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління й контролю.

Первинними документами з обліку доходів від реалізації є договори купівлі-продажу, міни, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, ПКО, виписки банку, акти виконаних робіт (наданих послуг), розрахунки (довідки) бухгалтерії.

Розрахункові документи вважаються поданими покупцеві (замовникові) за умови, що це відбулося способом, передбаченим договором (якщо розрахунки здійснюються без участі установ банків), або після подання їх до установи банку (якщо розрахунки здійснюються через установи банків).

Відображення у бухгалтерському обліку доходів від реалізації здійснюється так, як показано у табл. 12.1.

Таблиця 12.1 – Кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізації

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Відображено суми, які не є доходом (підлягають виключенню з нього)	70 «Доходи від реалізації»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Продовження таблиці 12.1

1	2	3	4
2.	Проведено інші вирахування з доходу	70 «Доходи від реалізації»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 68 «Розрахунки за іншими операціями»
3.	Відображено суми податків і обов'язкових платежів, одержані у складі доходу від реалізації	70 «Доходи від реалізації»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
4.	Відображено надходження страхових платежів від страхувальника	70 «Доходи від реалізації»	76 «Страхові платежі»
5.	Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації	70 «Доходи від реалізації»	79 «Фінансові результати»
6.	Визнано дохід на суму активів, переданих як внесок до статутного капіталу, або в обмін на довгострокові цінні папери (фінансові інвестиції)	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	70 «Доходи від реалізації»
7.	Отримано основні засоби в обмін на неподібний актив	15 «Капітальні інвестиції»	70 «Доходи від реалізації»
8.	Визнано дохід від реалізації на суму одержаних грошових коштів	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»	70 «Доходи від реалізації»
9.	Виставлено вексель на суму визнаного доходу від реалізації для забезпечення заборгованості покупцем	34 «Короткострокові векселі одержані»	70 «Доходи від реалізації»
10.	Визнано дохід від реалізації продукції покупцям і замовникам на умовах відстрочки платежу	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Доходи від реалізації»
11.	Визнано дохід від реалізації іншим дебіторам продукції, товарів, робіт, послуг	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	70 «Доходи від реалізації»
12.	Визнано дохід від погашення кредиторської заборгованості перед постачальниками та підрядниками шляхом реалізації	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	70 «Доходи від реалізації»
13.	Визнано дохід від погашення заборгованості з оплати праці у натуральній формі	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	70 «Доходи від реалізації»
14.	Списано на фінансові результати вирахування з доходу	79 «Фінансові результати»	70 «Доходи від реалізації»
15.	Відображено надходження страхових платежів від страхувальників	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»	76 «Страхові платежі»
16.	Відображено заборгованість страхувальників зі сплати страхових платежів	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	76 «Страхові платежі»
17.	Відображено віднесення сум страхових платежів до складу доходів від реалізації робіт і послуг	76 «Страхові платежі»	70 «Доходи від реалізації»

12.3 Облік інших операційних доходів

У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг):

- дохід від реалізації іноземної валюти;
- дохід від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо);
- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційної курсової різниці;
- пені, штрафи, неустойки, визнані боржником або щодо яких отримано рішення судових органів про їх стягнення;
- доходи від відшкодування раніше списаних активів;
- дохід від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу після закінчення строку позовної давності;
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;
- інші доходи від операційної діяльності.

Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), використовується рахунок 71 «Інший операційний дохід».

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

Аналітичний облік інших операційних доходів ведеться за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Первинними документами для накопичення даних про інші операційні доходи є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладі, платіжні вимоги, акти інвентаризації, ПКО, виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії.

Відображення в бухгалтерському обліку інших операційних доходів відбувається так, як показано в табл. 12.2.

Таблиця 12.2 – Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних доходів

Номер	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Відображено суми податків і обов'язкових платежів, отриманих у складі інших операційних доходів	71 «Інший операційний дохід»	64«Розрахунки за податками й платежами»
2.	Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	71 «Інший операційний дохід»	79 «Фінансові результати»

Продовження таблиці 12.2

1	2	3	4
3.	Виявлено лишки виробничої собівартості незавершеного виробництва під час інвентаризації	23 «Виробництво»	71 «Інший операційний дохід»
4.	Отримано готівкою суму штрафу	30 «Каса»	71 «Інший операційний дохід»
5.	Визнано курсову різницю за валютними коштами	33 «Інші кошти»	71 «Інший операційний дохід»
6.	Визнано іншим операційним доходом заборгованість покупців або замовників	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	71 «Інший операційний дохід»
7.	Повернено дебіторську заборгованість, раніше визнану сумнівною	38 «Резерв сумнівних боргів»	71 «Інший операційний дохід»
8.	Списано заборгованість перед постачальниками та підрядниками після закінчення строку позовної давності	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	71 «Інший операційний дохід»

12.4 Облік доходів від фінансової діяльності

Основними видами доходів, які належать до фінансової діяльності, є:

- доходи від інвестицій в асоційовані, спільні та дочірні підприємства;
- дивіденди одержані;
- відсотки одержані;
- інші доходи від фінансових операцій.

З названими доходами тісно пов'язані такі поняття як метод участі в капіталі та асоційоване підприємство.

Метод участі в капіталі - метод обліку інвестицій, який передбачає збільшення або зменшення балансової вартості інвестицій відповідно на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Асоційоване підприємство-підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більш як 25% акцій) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Узагальнення інформації про доходи від інвестицій, здійснених в асоційовані дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі, відображається на рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі».

За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Первинними документами для бухгалтерського обліку доходів від

участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії, акти переоцінювання, рахунки, платіжні доручення тощо.

Відображення у бухгалтерському обліку доходів від участі в капіталі відбувається так, як показано в табл. 12.3.

Таблиця 12.3 – Кореспонденція рахунків з обліку доходів від участі в капіталі

Номер	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунків	
		Д-т	К-т
1.	Віднесено на фінансові результати дохід, отриманий від інвестицій в дочірні, асоційовані або спільні підприємства	72 «Дохід від участі в капіталі»	79 «Фінансові результати»
2.	Визнано дохід від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі і у вигляді збільшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування за рахунок отримання прибутку або зростання власного капіталу	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	72 «Дохід від участі в капіталі»

Узагальнення інформації про доходи, отримані у процесі фінансової діяльності підприємства, зокрема, дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», ведеться на рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом - списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством. Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, рахунки тощо.

Порядок відображення у бухгалтерському обліку інших фінансових доходів наведено в табл. 12.4.

Таблиця 12.4 – Кореспонденція рахунків з обліку інших фінансових доходів

Номер	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Віднесено інші фінансові доходи на фінансові результати	73 «Інші фінансові доходи»	79 «Фінансові результати»
2	Визнано інший фінансовий дохід у вигляді відсотків, які належать до отримання за активи, надані у фінансову оренду	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість»	73 «Інші фінансові доходи»

Продовження таблиці 12.4

1	2	3	4
3	Відображено нарахування іншого фінансового доходу, що належить до отримання у вигляді відсотків за облігаціями	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	73 «Інші фінансові доходи»
4	Визнано інший фінансовий дохід у зв'язку зі зменшенням зобов'язання за довгостроковими позиками	50 «Довгострокові позики»	73 «Інші фінансові доходи»
5	Відображено дохід від наданих у фінансову оренду активів	68 «Розрахунки за іншими операціями»	73 «Інші фінансові доходи»

12.5 Облік доходів, які виникають у ході інвестиційної діяльності

До складу доходів від інвестиційної діяльності належать доходи від:

- реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів тощо), майнових комплексів;
- неопераційних курсових різниць;
- безоплатно одержаних необоротних активів;
- інші доходи від звичайної діяльності.

Для узагальнення інформації про доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 «Інші доходи».

За кредитом рахунку 74 «Інші доходи» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна до сплати сума непрямих податків; списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Первинними документами при відображенні доходів від інвестиційної діяльності є акти переоцінювання, платіжні доручення, ПКО, виписки банку, довідки (розрахунки) бухгалтерії тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку інших доходів відбувається так, як показано в табл. 12.5.

Таблиця 12.5. – Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів

Номер	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Відображено суму податків платежів, отриманих у складі іншого доходу	74 «Інші доходи»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
2.	Віднесено інші доходи на фінансові результати від інвестиційної діяльності	74 «Інші доходи»	79 «Фінансові результати»
3.	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості об'єктів основних засобів, отриманих в обмін на фінансові інвестиції	10 «Основні засоби»	74 «Інші доходи»

Продовження таблиці 12.5

1	2	3	4
4.	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості виробничих запасів, отриманих в обмін на неподібні необоротні активи	20 «Виробничі запаси»	74 «Інші доходи»
5.	Визнано дохід при отриманні безготівкових коштів за реалізовані фінансові інвестиції	31 «Рахунки в банках»	74 «Інші доходи»
6.	Визнано дохід у сумі амортизації, нарахованої на безоплатно одержані основні засоби	42 «Додатковий капітал»	74 «Інші доходи»
7.	Відображено неопераційну курсову різницю за розрахунками з іноземними постачальниками та підрядниками	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	74 «Інші доходи»

12.6 Облік доходів від надзвичайної діяльності

Для відображення доходів, надзвичайних подій, 75 «Надзвичайні доходи» за кредитом рахунку відображається визнана сума відшкодування, зокрема, від страхових організацій втрат від надзвичайних подій, за дебетом – списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік доходів від надзвичайних подій ведеться за видами доходів. Записи на рахунках бухгалтерського обліку доходів від надзвичайних подій і віднесення на фінансові результати здійснюється на підставі платіжних доручень підприємств, виписок банку, договорів страхування зі страховою компанією, документів, які підтверджують форс-мажорні обставини, довідок (розрахунків) бухгалтерії.

Відображення у бухгалтерському обліку надзвичайних доходів відбувається так, як показано в табл. 12.6.

Таблиця 12.6 – Кореспонденція рахунків з обліку надзвичайних доходів

Номер	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1.	Списано на фінансові результати суму доходів, отриманих внаслідок надзвичайних подій	75 «Надзвичайні доходи»	79 «Фінансові результати»
2.	Визнано дохід у готівковій формі у вигляді страхового відшкодування	30 «Каса»	75 «Надзвичайні доходи»
3.	Визнано доходом від надзвичайної діяльності іншу дебіторську заборгованість, яка виникла у зв'язку з ліквідацією наслідків надзвичайних подій	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	75 «Надзвичайні доходи»
4.	Визнано надзвичайний дохід від погашення (зменшення) заборгованості за довгостроковими позиками	50 «Довгострокові позики»	75 «Надзвичайні доходи»
5.	Визнано надзвичайний дохід від погашення (зменшення) заборгованості за короткостроковими позиками	60 «Короткострокові позики»	75 «Надзвичайні доходи»

12.7 Облік фінансових результатів діяльності

Узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати». Сальдо рахунку при його закритті рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Бухгалтерський облік фінансових результатів ведеться за видами діяльності.

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Первинними документами для відображення накопичення фінансових результатів від різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) є довідки та розрахунки бухгалтерії.

Порядок відображення у бухгалтерському обліку результатів наведено в табл. 12.7.

Таблиця 12.7 – Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів діяльності

Номер	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Відображено собівартість продукції (робіт, послуг), підприємство не використовує клас 9 «Витрати діяльності»	79 «Фінансові результати»	23 «Виробництво»
2	Відображено нерозподілений прибуток підприємства звітного періоду	79 «Фінансові результати»	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
4	Віднесено на фінансовий результат витрати за елементами, якщо підприємство не використовує рахунки класу 9 «Витрати діяльності»	79 «Фінансові результати»	Рахунки класу 8 «Витрати за елементами»
5	Віднесено на фінансові результати собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	79 «Фінансові результати»	90 «Собівартість реалізації»
7	Відображено непокритий збиток звітного періоду	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	79 «Фінансові результати»
8	Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації, одержаний підприємством у звітному періоді	70 «Доходи від реалізації»	79 «Фінансові результати»

Продовження таблиці 12.7

1	2	3	4
9	Віднесено на фінансові результати дохід, отриманий підприємством у звітному періоді від іншої операційної діяльності	71 «Інший операційний дохід»	79 «Фінансові результати»
10.	Віднесено на фінансові результати дохід, одержаний підприємством у звітному періоді від звичайної діяльності, яка не є фінансовою і операційною	74 «Інші доходи»	79 «Фінансові результати»

Контрольні запитання

1. Як класифікуються доходи для визначення фінансових результатів?
2. На якому синтетичному рахунку визначається фінансовий результат діяльності підприємства?
3. Яким бухгалтерським записом відображається списання сум перевищення: доходів над витратами; витрат над доходами?

Глосарій

Активи (assets) – ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від яких очікують надходження суб'єктові господарювання майбутніх економічних вигід або які мають потенціал корисності для суб'єкта господарювання.

Амортизація (depreciation) – систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

Асоційована компанія (associate) – суб'єкт господарювання, у якому інвестор має суттєвий вплив і який не є неконтрольованим суб'єктом господарювання, ні спільним підприємством інвестора.

Балансова вартість активу (carrying amount of an asset) – сума, за якою актив визнають у звіті про фінансовий стан після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

Валюта звітності (reporting currency) – валюта, яку використовують при поданні фінансових звітів.

Виплати власникам (distribution to owners) – виплати в результаті майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, які розподіляються суб'єктом господарювання між усіма або кількома власниками у вигляді доходу з інвестицій або як повернення інвестицій.

Витрати (expenses) – зменшення економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам.

Внески власників (contributions from owners) – майбутні економічні вигоди або потенціал корисності, забезпечені завдяки внескам зовнішніх щодо суб'єкта господарювання сторін, за винятком тих внесків, які спричиняють зобов'язання цього суб'єкта господарювання, створюють фінансовий інтерес у чистих активах / власному капіталі суб'єкта господарювання, який:

а) обумовлює право на розподіл майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності суб'єктом господарювання протягом строку його функціонування. Рішення щодо такого розподілу приймається власниками або їх представниками, як і рішення щодо розподілу будь-якого надлишку активів щодо зобов'язань у разі припинення діяльності суб'єкта господарювання, та / або

б) може бути предметом продажу, обміну, передачі або викупу.

Грошові кошти (cash) – готівка в касі й депозити до запитання.

Грошові потоки (cash flows) – надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Дата звітності (reporting date) – дата, на яку припадає останній день

звітнього періоду, поданого у фінансових звітах.

Дохід (revenue) – валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітнього періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників.

Еквіваленти грошових коштів (cash equivalents) – короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.

Запаси (inventories) – активи, які:

а) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі;

б) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання або розподілу при наданні послуг;

в) утримуються для продажу або розподілу за умов звичайної господарської діяльності.

г) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або розподілу.

Звичайна діяльність (ordinary activities) – будь-яка діяльність, що здійснюється суб'єктом господарювання з надання послуг або торгової діяльності. Звичайна діяльність включає також таку супутню діяльність, яка здійснюється суб'єктом господарювання для підтримки його діяльності, є додатковою або виникає внаслідок неї.

Зобов'язання (liabilities) – теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності.

Інвестиційна діяльність (investing activities) – придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Інвестор (investor) – у спільному підприємстві – сторона, яка є учасником спільного підприємства і не здійснює спільний контроль за таким спільним підприємством.

Іноземна валюта (foreign currency) – валюта, інша, ніж валюта звітності суб'єкта господарювання.

Консолідовані фінансові звіти (consolidated financial statements) – фінансові звіти економічної групи, подані як фінансові звіти єдиного суб'єкта господарювання.

Контроль (control) – повноваження управляти фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.

Курсова різниця (exchange difference) – різниця, яка є наслідком відображення у звітності тієї самої кількості одиниць іноземної валюти у валюті звітності при різних курсах обміну.

Ліквідаційна вартість (residual value) – чиста сума, що її суб'єкт господарювання очікує отримати за актив після закінчення строку його корисної експлуатації після вирахування очікуваних витрат на вибуття.

Негарантована ліквідаційна вартість (unguaranteed residual value) – частина ліквідаційної вартості зданого в оренду активу, продаж якого орендодавцем не забезпечується або гарантується тільки стороною, пов'язаною з орендодавцем.

Непередбачена орендна плата (contingent rent) – та частина орендних платежів, що не є фіксованою за сумою, а базується на будь-якому факторі, крім фактора часу (наприклад, на відсотку продажу, обсягу використання, індексах цін, ринкових ставках відсотка).

Облікова політика (accounting policies) – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті суб'єктом господарювання для складання та подання фінансових звітів.

Операційна діяльність (operating activities) – види діяльності суб'єкта господарювання, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Операційна оренда (operating lease) – будь-яка інша оренда, крім фінансової.

Оренда (lease) – угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду.

Основні засоби (property, plant and equipment) – матеріальні активи, що їх:

а) утримує суб'єкт господарювання для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.

Підрядник (contractor) – суб'єкт господарювання, який здійснює будівельні роботи відповідно до будівельного контракту.

Принцип нарахування (accrual basis) – принцип обліку, за яким операції та інші події визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримують або сплачують грошові кошти або їх еквіваленти). Отже, операції та події відображаються в бухгалтерських записах і визнаються у фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать. Елементами, які визнаються за принципом нарахування, є активи, зобов'язання, чисті активи / власний капітал, доходи і витрати.

Ринкова вартість (market value) – сума, яку можна отримати від продажу або сплатити за придбання фінансового інструмента на активному ринку.

Сегмент (segment) – відокремлюваний вид діяльності (або група видів діяльності) суб'єкта господарювання, за яким фінансову інформацію

належить подавати окремо для оцінювання результатів діяльності суб'єкта господарювання в досягненні певних цілей у минулому і для прийняття рішень щодо розподілу ресурсів у майбутньому.

Собівартість (cost) – сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення.

Спільне підприємство (joint venture) – контрактна угода, за якою дві або кілька сторін приймають зобов'язання здійснювати економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.

Справедлива вартість (fair value) – сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами.

Сума, що амортизується (depreciable amount) – собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість у фінансових звітах, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Фінансова діяльність (financing activities) – діяльність, результатом якої є зміни розміру та складу власного і запозиченого капіталу суб'єкта господарювання.

Фінансова оренда (finance lease) – оренда, за якою передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив. Право власності може з часом передаватися або не передаватися.

Фінансове зобов'язання (financial liability) – будь-яке зобов'язання, яке є контрактним зобов'язанням:

- а) передавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому суб'єктові господарювання;
- б) обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно несприятливими.

Фінансовий актив (financial asset) – Будь-який актив, що є:

- а) грошовими коштами;
- б) контрактним правом отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання;
- в) контрактним правом обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими;
- г) інструментом капіталу іншого суб'єкта господарювання.

Чиста вартість реалізації (net realisable value) – розрахункова ціна продажу за умов звичайної господарської діяльності за вирахуванням розрахункових витрат на завершення виробництва та розрахункових витрат, необхідних для продажу, обміну або розподілу.

Чисті активи / власний капітал (net assets/equity) – залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Список використаних джерел

1. Конституція України прийнята ВР України 28 червня 1996 року // <http://zakon1.rada.gov.ua>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. // <http://zakon1.rada.gov.ua>
3. Блакита Г. В. Бухгалтерський облік: практикум : навч. посіб. для студ. навч. закл. / Г. В. Блакита, Н. О. Ромашевська. – К. : Центр учб. л-ри, 2010. – 151 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і План рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність [навч. посіб. для студентів вищих навч. закл.] / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ. 2009. – 480 с.
5. Бухгалтерський облік. [навч. посіб. для студентів вищих навч. закл.]. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця – [3-є вид., доп. і перероб.] / – Житомир : ПП «Рута». 2008. – 488 с.
6. Бухгалтерський облік. Вправи, ситуації, тести : [навч. посіб. для студентів вищих навч. закл.] / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП «Рута». 2008. – 288 с.
7. Бухгалтерський фінансовий облік. Практикум. Збірник задач і вправ / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ. 2007 – 512 с.
8. Волкова І. А. Фінансовий облік – 2 : [навч. посіб.] / Волкова І. А. — К. : Центр учбової літератури, 2009. — 224 с.
9. Волкова І. А. Фінансовий облік — 1 : [навч. посіб.] / Волкова І. А. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 228 с.
10. Голов С. Ф. Фінансовий облік: [підручник] / Голов В. Ф. – К. : Лібра. 2008. – 976 с.
11. Лишиленко А. В. Бухгалтерський учет: учеб. для студ. высш. учеб. завед. / А. В. Лишиленко. – 3-е изд., перераб. и доп. – К. : Центр учеб. лит., 2011. – 735 с.
12. Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: [монографія] / Сльозко Т. М. – К. : ЦУЛ, 2013. – 304 с.
13. Сук Л. К. Фінансовий облік: навч. посіб. — 2-ге вид., перероб. і доп. / Л. К. Сук, П. П. Сук. — К., 2012. — 647 с.
14. Теорія бухгалтерського обліку [підруч. для студентів вищих навч. закл.] / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ. – 2009. – 608 с.
15. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : [підр. для студентів вищ. навч. закл. 5-те вид.] / Ткаченко Н. М. – К. : А.С.К. – 2009. – 784 с.
16. Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід: [монографія] / Шпак В. А. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.

Навчальне видання

**Зянько Віталій Володимирович
Крива Світлана Володимирівна**

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Оригінал-макет підготовлено С. В. Кривою

Редактор В. Дружиніна

Коректор З. Поліщук

Підписано до друку
Формат 29,7×42¼. Папір офсетний.
Гарнітура Times New Roman.
Друк різнографічний Ум. друк. арк.
Наклад прим. Зам. №

Вінницький національний технічний університет,
навчально-методичний відділ ВНТУ.
21021, м. Вінниця, Хмельницьке шосе, 95,
ВНТУ, к. 2201.
Тел. (0432) 59-87-36.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
серія ДК № 3516 від 01.07.2009

Віддруковано в Вінницькому національному технічному університеті
в комп'ютерному інформаційно-видавничому центрі.
21021, м. Вінниця, Хмельницьке шосе, 95,
ВНТУ, ГНК, к. 114.
Тел. (0432) 59-87-38.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
серія ДК № 3516 від 01.07.2009