

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": Затв. наказом Мінфіну від 27.04.00р. № 92.
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Затв. наказом Мінфіну від 20.10.99р. № 246.
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість": Затв. наказом Мінфіну від 08.Ю.99р. № 237.
26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання": Затв. наказом Мінфіну від 31.01.00р. № 20.
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції": Затв. наказом Мінфіну від 26.04.00р. № 91.
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": Затв. наказом Мінфіну від 29.11.99р. № 290.
29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Затв. наказом Мінфіну від 31.12.99р. № 318.
30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва": Затв. Наказом Мінфіну від 25.02.00р. № 39.
31. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. наказом Мінфіну від 30.11.99р. № 291.
32. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI
33. Порядок подання фінансової звітності: Затв. постановою Кабінету Міністрів від 28.02.00р. № 419. Зі змінами та доповненнями
34. Сахарцева, І. І. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посібник / Г.А. Семенов, Г.М. Бескоста; за ред. І.І. Сахарцевої. - К. : Кондор, 2005. - 553 с.
35. Справжній бухоблік.-Х.:Фактор, 2005.-1072с.
36. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Алерта, 2006. – 1080с.
37. Трофименко Л. М.Бухгалтерський облік [Текст] : навчально - метод. посібник : у 4-х ч. / Л. М. Трофименко. - К. : КНЕУ, 2002 - Ч. 1 : Методичні рекомендації до вивчення першого блоку курсу " Теоретичні основи бухгалтерського обліку" : учебно-методический комплекс. - 2002. - 344 с.
38. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник : затверджено МОН України / М. Ф. Огійчук [та ін.] ; за ред. М. Ф. Огійчука. - Вид. 5-ге, переробл. і допов. - К. : Алерта, 2009. - 1056 с

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТАВРІЙСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРОТЕХНОЛОГІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ДМИТРА МОТОРНОГО**

**Кафедра «Облік і оподаткування»**

С.О. Кучеркова, Н.О. Голуб, О.П. Левченко, О.М. Демчук

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК**

*Курс лекцій*

Мелітополь  
2019

**УДК 657:371.214.114:378**

Автори: С.О. Кучеркова, Н.О. Голуб, О.П. Левченко, О.М. Демчук

Рекомендовано до друку рішенням вченої ради факультету економіки та бізнесу Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного

**Рецензенти:**

- С.А. Нестеренко - д.е.н., професор, зав. кафедри менеджменту, Таврійський державний агротехнологічний університет імені Дмитра Моторного
- Л.О. Болтянська – к.е.н., доцент, завідувач кафедри підприємництва, торгівлі та біржової справи, Таврійський державний агротехнологічний університет ім. Дмитра Моторного

**С.О. Кучеркова**

Бухгалтерський облік: курс лекцій / С.О. Кучеркова, Н.О. Голуб, О.П. Левченко, О.М. Демчук. – Мелітополь: Люкс, 2019. - 136с.

Курс лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік» є складовою частиною циклу дисциплін, які формують майбутнього фахівця з економічного профілю.

Одночасно відібрано зміст такого навчального матеріалу, який забезпечить студентам систему знань з ведення бухгалтерського обліку та їх використання при прийнятті управлінських рішень

© С.О. Кучеркова Н.О. Голуб,  
О.П. Левченко, О.М. Демчук, 2019

6. Грабова, Н. М. Теорія бухгалтерського обліку. 2001 [Текст] : навч. посібник / під ред. М.В. Кужельного. - К. : А.С.К., 2001. - 272 с.
7. Єрмак О.І. Фінансовий облік – І (облік активів): Навчальний посібник. – Чернігів: РВК «Деснянська правда», 2009. – 320 с.
8. Закон України «Про бухгалтерський фінансовий облік і фінансову звітність в Україні» №996 від 16 липня 1999р // За матеріалами сайту <http://zakon.rada.gov.ua/> (зі змінами та доповненнями)
9. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI.
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. наказом Міністерства від 30.11.99р. №291.
11. Кучеренко Т.Є., Уланчук В.С., Шайко О.Г. Звітність підприємств: Підручник / За ред. В.С. Уланчука. – К.: Знання, 2008. – 492 с.
12. Кузнецова С.А. Організація облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання: [монографія] / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2008. – 224с.
13. Кузнецова, С. А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посібник : рекомендовано МОН України / С. А. Кузнецова. - Мелітополь : [б. и.], 2008. – 230с.
14. Кузнецова С.А. Кучеркова С.О. Синергія бухгалтерської звітності в управлінні АПК України: Монографія. / За заг. ред. С.А. Кузнецової. – Мелітополь: ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2009. – 156 с.
15. Лень В.С., Гливенко В.В. Звітність підприємства: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 612с.
16. Лень В.С. Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навчальний посібник.-К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 556 с.
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджено МФУ 07 лютого 2013 року № 73
18. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник/За ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368с.
19. Облік, аналіз та аудит [Текст] : навч. посібник : рекомендовано МОН України / М. С. Білик [та ін.]. - К. : Кондор, 2008. - 618 с.
20. Організація бухгалтерського обліку (практикум) [Текст] : навч. посібник : рекомендовано МОН України / під ред.: П. М. Майданевича, М. В. Додонової. - Сімферополь : Фенікс, 2010. - 324 с.
21. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник : рекомендовано МОН України / О. Ю. Акименко [та ін.]; за ред. В. С. Лєня. - К. : Центр навчальної літератури, 2006. - 696 с.
22. Остап'юк, М. Я. Історія бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник / М. Р. Лучко, І. Я. Даньків. - К. : Знання, 2005. - 276 с.

**Питання для самоконтролю**

1. Що таке бухгалтерська звітність? У чому полягає економіко-правова сутність бухгалтерської звітності?
2. Обґрунтуйте вимоги щодо бухгалтерської звітності.
3. Які фактори необхідно враховувати при формуванні змістовної складової бухгалтерської звітності?
4. Як класифікується бухгалтерська звітність ?
5. В чому полягає мета складання фінансової бухгалтерської звітності?
6. Охарактеризуйте основні вимоги до фінансової бухгалтерської звітності?
7. Назвіть склад фінансової звітності?
8. Охарактеризуйте основні форми фінансової звітності.
9. Які головні ознаки внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності?
10. Що Ви розумієте під підготовкою внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності?
11. Які принципи організації бухгалтерського обліку використовують при формуванні внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності і чому?
12. У чому сутність графічного методу підготовки внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності?

**СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ**

1. Білоусько, В. С. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник / В. С. Білоусько, М. І. Беленкова. - 3 - те вид., перероб. і доп. - К. : Кондор, 2007. - 423 с.
2. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах [Текст] : підручник / за ред. М.Ф. Огійчука. - 2-ге вид., перероб. і доп. - К. : Вища освіта, 2003. - 800 с.
3. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України [Текст] : підручник / заг. ред. В. Я. Плаксієнко. - Дніпропетровськ : ДДАУ, 2005. - 490 с.
4. Васюта-Беркут, О. І. Теорія бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : навч. посіб. / О. І. Васюта- Беркут, Г. Ф. Шепитко, Н. О. Ромашевська ; МАУП. - 2-ге вид., стереотип. - Електрон. текстові дані. - К. : МАУП, 2003. - 1 електрон. опт. диск (CD-ROM) ; 176 с
5. Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинська В.М. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання. Підручник. Частина перша. Теоретичні основи. – К.: НАУ, 2006, с.-232.

**Зміст**

Вступ	4
Тема 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку. Бухгалтерський баланс.	5
Тема 2 Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис. Оцінка та калькуляція.	17
Тема 3. Організаційна побудова бухгалтерського обліку. Документація та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку.	25
Тема4. Облік необоротних активів	46
Тема 5. Облік запасів і готової продукції	63
Тема6. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості.	76
Тема 7. Облік власного капіталу і розрахунків та зобов'язань	84
Тема 8. Облік праці, її оплати та інших розрахунків з працівниками підприємства	90
Тема 9 Облік доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства	103
Тема 10 Звітність підприємства	114
Список літератури	133

## Вступ

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

Управлінські функції бухгалтерського обліку постійно поглиблювалися і вдосконалювалися. Бухгалтерський облік перетворився на об'єктивну необхідність сучасного способу виробництва його управління.

Сфера застосування бухгалтерського обліку — підприємства, організації, установи виробничої, комерційної, кредитно-банківської та інших сфер діяльності.

Курс «Бухгалтерський облік» є складовою частиною циклу дисциплін, які формують майбутнього фахівця з економічного профілю. Вивчення дисципліни ґрунтується на знаннях гуманітарних, фундаментальних та професійно-орієнтованих дисциплін.

**Мета курсу:** формування системи знань з теорії та практики ведення бухгалтерського обліку на підприємствах і використання облікової інформації з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

**Завдання курсу:** оволодіння технологією організації і ведення бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання на підставі визначення структури і критеріїв якості облікової інформації виходячи з вимог системи управління суб'єкта господарювання.

**Предмет курсу:** методологія і методика ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

При вивченні навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік» студент **повинен:**

**Знати:** економічний зміст об'єктів бухгалтерського обліку; законодавчо-нормативні акти що регулюють ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; загальні принципи організації бухгалтерського обліку на підприємствах; порядок визначення, оцінювання та відображення в обліку активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансового результату; документальне оформлення всіх видів операцій з обліку; методику визначення фінансового результату та складання фінансової звітності.

**Вміти:** використовувати систему знань про принципи бухгалтерського обліку; складати бухгалтерські проведення на підставі господарських операцій; заповнювати первинні та зведені документи, що використовуються для оформлення господарських операцій; вирішувати ситуаційні завдання.

Вивчення курсу «Бухгалтерський облік» дозволить отримати знання про сутність і зміст облікової інформації, які можуть бути використані в управлінні підприємствами.

Як зазначалося раніше, внутрішня (управлінська) бухгалтерська звітність - основне джерело інформації, необхідної менеджеру для ефективного управління діяльністю підприємства.

Таким чином, потреба в інформації - це головна причина створення форм цієї звітності.

Форми внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності на відміну від форм фінансової бухгалтерської звітності не є строго законодавчо регламентованими державою, тому підприємства самостійно визначають і розробляють їх з урахуванням мети і завдань, які стоять перед управлінським персоналом.

Аналізуючи необхідність створення форми внутрішньогосподарської (управлінської) звітності, керівники визначають перелік завдань, для вирішення яких будуть використовувати дані, запропоновані в звіті, а також погоджують напрямки використання і призначення поданої в звіті інформації.

При розгляді доцільності створення форми внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності необхідно оцінювати рівень потреби системи управління в інформації, що буде надана у звіті, а, саме: чи буде надана бухгалтерська інформація використана одразу для прийняття управлінського рішення, або вона буде накопичуватися для можливого використання у визначених випадках та окремих ситуаціях, чи може, взагалі, вона не бути використовуватися.

У процесі розгляду всіх можливих варіантів і форм надання інформації аналізується взаємозв'язок цих проблем з іншими підрозділами підприємства, що визначає в подальшому погодженість рішень, які приймають.

Форму внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності проєктують за одним із чотирьох існуючих принципів проєктування: типізацією, уніфікацією, стандартизацією або спеціалізацією.

Особа, що проєктує форму складає перелік всіх необхідних показників, які будуть включені в звіт; встановлює залежність між цими показниками і визначає в якій послідовності їх потрібно записати.

Далі проєктувальник займається монтажем форми, що означає розміщення звітних показників бланку звіту з одного або двох боків.

Монтажування здійснюється за одним із таких принципів:

- 1)анкетний - передбачає розміщення реквізитів на звіті згори і донизу, тобто за вертикаллю;
- 2)зональний - означає поділ звіту на певні зони, в кожній з яких по одному рядку;
- 3)табельний (табличний) - це поліпшений зональний принцип, де на кожну зону звіту відведено декілька рядків (табличку);
- 4)комбінований - це раціональне поєднання в одному звіті всіх попередніх принципів монтування (анкетного, зонального і табельного (табличного)).

Проєктування і монтування форм внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності сприяє поліпшенню рівня її інформативності та дозволяє скоротити витрати праці на їх складання і зменшити кількість звітів.

- субординація;
- динамічність;
- випереджувальне відображення;
- системоутворювальні відносини окремих складових;
- відповідності.

Організація процесу підготовки внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності передбачає чітке окреслення параметрів руху носіїв бухгалтерської інформації.

Для цього необхідно насамперед визначити перелік робіт, які будуть виконуватися під час заповнення форми звітності. Встановлення цього параметру дозволяє організувати роботу виконавців облікової служби та розмежувати функції кожного з метою уникнення їх дублювання або, навпаки, не встановлення окремих видів робіт, що обумовить несвоєчасність складання звітності.

Наступним є встановлення взаємозв'язку окремих форм внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності, який по перше, дозволяє контролювати показники на предмет їх узгодженості та достовірності, а по-друге, є підґрунтям для визначення ще одного параметру «строки підготовки внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності». Узгодження строків спрямоване на виконання такої вимоги користувачів як доречність (своєчасність) звіту.

Базовим параметром, якій впливає на підготовку внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності є спосіб її передачі користувачам.

Як ми зазначали раніше, в залежності від цього звіту поділяють на автоматизовані, частково автоматизовані та ручні. У випадку надання звітів у автоматизований спосіб необхідно чітко регламентувати умови підтвердження факту його надання.

Автоматизація процесу створення цієї звітності дозволяє забезпечити її формування без додаткового втручання облікових працівників - на підставі первинних документів та облікових регістрів.

Однак при цьому існує вірогідність формування звітів на підставі неповної бухгалтерської інформації, наприклад, якщо бухгалтер не зареєстрував в автоматизованій формі прийнятті до обліку первинні документи, або не проконтролював якість відображення бухгалтерської інформації в облікових регістрах. Тому важливим є встановлення додаткових засобів контролю, які унеможливають створення внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності доки не будуть проведені всі стадії облікового процесу, на яких формується відповідна інформація. У такому разі можливість формування зазначеної звітності користувачами у межах їх повноважень повинна бути зафіксована визначеною дією в автоматизованій системі (наприклад заповненням константи «остання дата, що врахована при формуванні облікових регістрів», або «дата заборони редагування бухгалтерської інформації»).

Певна річ, доцільним в цьому аспекті є встановлення параметру «технічні засоби, які використовують для підготовки зведених даних».

## **Тема 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку. Бухгалтерський баланс.**

### ***План викладу і засвоєння матеріалу***

- 1.1 Бухгалтерський облік, як інформаційне джерело системи управління підприємством;
- 1.2 Принципи і вимоги бухгалтерського обліку;
- 1.3 Предмет і метод бухгалтерського обліку.
- 1.4 Характеристика бухгалтерського балансу;
- 1.5 Структура балансу.

***Література:*** [1 с. 4-6; 4 с. 6-8; 5 с. 12-15].

### **1 Бухгалтерський облік, як інформаційне джерело системи управління підприємством**

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

Бухгалтерський облік є найважливішою частиною системи управління. Усі питання, які потрібно вирішувати в управлінні, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік – це система, що здійснює вимірювання, обробку і передачу фінансової інформації про відповідний господарський суб'єкт. Ця інформація дає можливість користувачам приймати обґрунтовані рішення в умовах вибору альтернативних варіантів використання обмежених ресурсів при управлінні господарською діяльністю підприємства.

Бухгалтерський облік є ланкою, що пов'язує господарську діяльність і людей, які приймають відповідні рішення щодо управління цією діяльністю. Він:

- вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання;
- обробляє дані, зберігаючи їх до потрібного моменту, а потім переробляє їх таким чином, щоб вони стали корисною інформацією;
- передає за допомогою звітів інформацію для тих, хто використовує її для прийняття рішень.

Дані про господарську діяльність – це вхід у систему бухгалтерського обліку, а корисна інформація для осіб, які приймають рішення – вихід з неї.

У бухгалтерському обліку одночасно поєднуються три види управлінських робіт, завдяки чому бухгалтерський облік виконує три самостійні функції: інформаційну, контрольну і аналітичну. Без даних бухгалтерського обліку неможливо дати об'єктивну оцінку стану і результатам господарської діяльності підприємства.

**Облік** (взагалі) — це процес (робота), який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксування (реєстрації) запису активів, явищ, процесів, подій природи або суспільного життя.

Бухгалтерський облік використовується в усіх видах підприємницької діяльності — виробничій, комерційній, грошово-кредитній, банківській, страховій, усіх галузях та підгалузях господарювання — промисловості, сільському господарстві, будівництві тощо. В кожному виді діяльності, в кожній галузі господарювання бухгалтерський облік має певні особливості. Проте вихідні положення бухгалтерського обліку є єдиними (спільними) для всіх видів діяльності і в усіх галузях господарювання.

Отже, мета обліку полягає в тому, щоб забезпечити керівництво, відповідні служби і фахівців підприємства необхідними достовірними даними для управління.

Умовно користувачі бухгалтерської інформації поділяються по відношенню до суб'єкта господарювання на зовнішніх та внутрішніх користувачів.

У складі внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації виступають власники (засновники) суб'єктів господарювання, управлінський персонал (зокрема керівники вищої ланки управління, менеджери різних напрямків, керівники підрозділів), аналітики підприємства, трудовий колектив (працівники) підприємства.

Серед зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації розглядають органи до сфери управління яких відноситься підприємство, дійсних та потенційних інвесторів, банки та інші кредитні установи, справжніх та потенційних кредиторів та замовників, органи державної статистики, судові органи, аудиторські фірми, агентство по питанням запобігання банкрутству, органи державної податкової служби, органи державної виконавчої влади, профспілки, страхові компанії та інших.

Головним нормативно-правовим документом у сфері регулювання бухгалтерського обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. Другими по значенню є Положення (стандарти) бухгалтерського обліку і План рахунків, що базуються на Законі і затверджені Міністерством фінансів України, а також накази, листи і інструкції Мінфіну.

## 2 Принципи і вимоги бухгалтерського обліку

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати та рух грошових коштів підприємства.

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Підготовку внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності слід розуміти як сукупність засобів, прийомів, способів та методів упорядкування та оптимізації існування внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності та організацію управління цим процесом у часі та просторі.

Контроль якості цього процесу забезпечується шляхом оцінки інформації, яка міститься у внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності, що піддається кількісній оцінці, щоб визначити ступінь відповідності цієї інформації встановленим суб'єктом господарювання нормативно - правовим основам, якими виступають внутрішні розпорядчі та нормативні документи підприємства (накази, розпорядження, інструкції), нормативні чинні законодавчої бази, внутрішньовідомчі документи тощо.

Контроль проводять з ініціативи користувачів даної звітності, а саме: керівництва підприємства, менеджерів різних рівнів управління, інших робітників підприємства.

При цьому слід враховувати той факт, що ця інформація у багатьох випадках належить до сфери комерційної таємниці, доступ до неї обмежений.

Крім того, оперативність, різноманітність і специфічність внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності потребує просторих, детальних, спеціальних знань бізнесу суб'єкта господарювання в усіх аспектах його діяльності, високого ступеня інформування про систему внутрішнього контролю, систему бухгалтерського обліку підприємства.

Для забезпечення якості управлінської інформації особа, що організовує процес формування та інтерпретації внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності, повинна мати повноваження на внесення рекомендацій щодо вдосконалення означених систем.

Внутрішня (управлінська) бухгалтерська звітність повинна бути спроможною своєчасно реагувати на зміни, що відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства в процесі його діяльності. Тому при організації Процесу формування та інтерпретації необхідно враховувати її спроможність реагувати на: умови зовнішнього середовища, для якого на сучасному етапі розвитку України притаманний високий ступінь змінності; інфляційні процеси, складність макроекономічних критеріїв та їх значення при формуванні бухгалтерської інформації; необхідність прогнозування ефективності управлінських рішень; варіативність оцінок, критеріїв та методик аналізу при прийнятті управлінських рішень; використання поряд з національною інших валютних плаваючих грошових одиниць; цільову адаптацію до потреб окремих користувачів бухгалтерських звітів.

Ефективна підготовка внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності повинна ґрунтуватися на визначені відповідних їй принципів.

- цілісність;
- повнота (усебічність);
- безперервність;
- прямоточність;

(податкового) кварталу (півріччя);

календарному року, (крім випадків, що зазначені нижче) протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб - до 1 травня року, що настає за звітним;

календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб - підприємців - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

З моменту подання податкової декларації, податкове зобов'язання платника вважається погодженим і повинно бути сплачене у встановлені цим законом терміни - протягом 10 календарних днів після граничних термінів подання податкової декларації.

Якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається наступний за вихідним або святковим робочий день.

Платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний:

а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого

розрахунку;

б) або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи, визначені у цьому пункті, не застосовуються.

## **6. Внутрішня (управлінська) звітність в управлінні підприємством**

Внутрішня (управлінська) бухгалтерська звітність спрямована на забезпечення менеджерів (керівників підприємства) якісною інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих рішень з питань управління підприємством. Ця звітність надає можливість управлінням приймати обґрунтовані рішення при виборі альтернативних варіантів використання обмежених ресурсів при управлінні господарчою діяльністю фірми.

Головні ознаки внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності:

- формування інформації на виході з інформаційної системи бухгалтерського обліку;
- узагальнення даних, подання їх у зручній для користувача формі та у повному змісті для прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність згідно Закону ґрунтуються на таких основних принципах:

**обачність** - застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

**повне висвітлення** - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

**автономність** - кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

**послідовність** - постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

**безперервність** - оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

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

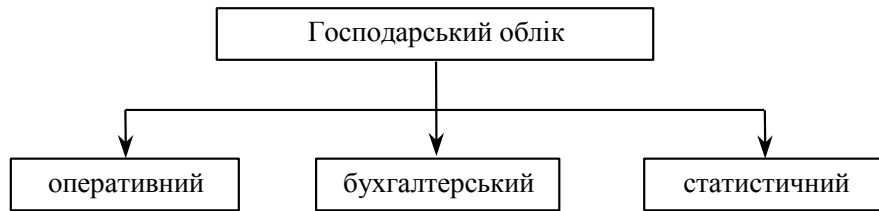
**превалювання сутності над формою** - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

**історична (фактична) собівартість** - пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

**єдиний грошовий вимірник** - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

**періодичність** - можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Господарський облік поділяють на оперативний (одиночні факти), статистичний (масові факти) та бухгалтерський (ринкові факти, економіко-правові відносини в суспільстві), рис. 1.1.



**Рис. 1.1 Структуризація господарського обліку**

У своїй сукупності три нібито окремі види господарського обліку всебічно охоплюють складний і багатогранний процес суспільного відтворення і забезпечують облік наявності та руху майна (ресурсу) економічні, а також правові (права власності), аспекти відносин суб'єктів господарювання і формують єдину систему господарського обліку.

Оперативний облік забезпечує інформаційні потреби безпосередньо — щогодинного, щозмінного, щодобового тощо — управління, коли потрібне гнучке маневрування, постійне регулювання, контроль та оцінювання ходу робіт окремих об'єктів обліку або їх груп.

Для одержання інформації про показники, які характеризують закономірність і тенденції розвитку господарства, тобто масових явищ, застосовують статистичний облік.

Бухгалтерський облік акумулює узагальнюючі дані — інформацію про стан господарства, його складові (елементи) і стан та зміни, що відбулися у суспільному житті, про стан взаємозв'язків та взаємовідносин цього господарства з іншими господарствами. На основі цих даних визначаються результати господарювання, новий стан господарства та виробничих відносин. Інакше кажучи, термін «бухгалтерський облік» характеризує поняття «облік суспільних економіко-правових (ринкових) відносин суб'єктів господарювання», тобто правовласників. Розуміння цього є першою передумовою побудови бухгалтерського обліку — першим його принципом, оскільки кожний власник за законами відповідного суспільного формування (муніципалітету, держави тощо) зобов'язаний визначити свої економіко-правові (ринкові) відносини за станом та змінами стану на певні дати та певний час.

Бухгалтерський облік повинен відповідати певним **вимогам**: раціональність і економічність побудови бухгалтерського обліку, ясність і зрозумілість, простота, чіткість, точність і повнота поточних і звітних даних, дієвість і достовірність поточних і звітних даних, порівняння звітних даних останнього періоду з даними за минулі звітні періоди, своєчасність.

**Завдання бухгалтерського обліку:**

- формування повної і достовірної інформації про діяльність підприємства у його майновому положенні, яка є необхідною внутрішнім користувачам бухгалтерської звітності, а також зовнішнім користувачам;

- забезпечення інформацією, необхідною внутрішнім і зовнішнім користувачам бухгалтерською звітністю, для контролю за дотриманням за-

звітний період подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є, відповідно до Кодексу незалежно від того, чи провадив такий платник податку господарську діяльність у звітному періоді.

Податкова декларація подається до органу державної податкової служби за вибором платника податків, якщо інше не передбачено Кодексом, в один із таких способів:

а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;

б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Першими двома способами можуть скористатися лише малі підприємства (чисельність працюючих не перевищує 50 чоловік, а обсяг валового доходу від реалізації продукції становить не більше 70 млн. грн.).

Платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації до органу державної податкової служби в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

У разі надсилання податкової декларації поштою, платник податку зобов'язаний здійснити таке відправлення на адресу відповідного органу державної податкової служби не пізніше ніж за десять днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації.

У разі втрати або зіпсуття поштового відправлення чи затримки його вручення органу державної податкової служби з вини оператора поштового зв'язку, такий оператор несе відповідальність відповідно до закону. У такому разі платник податків звільняється від будь-якої відповідальності за неподання або несвочасне подання такої податкової декларації.

Платник податків протягом п'яти робочих днів з дня отримання повідомлення про втрату або зіпсуття поштового відправлення зобов'язаний надіслати поштою або надати особисто (за його вибором) органу державної податкової служби другий примірник податкової декларації разом з копією повідомлення про втрату або зіпсуття поштового відправлення.

Незалежно від факту втрати або зіпсуття такого поштового відправлення чи затримки його вручення платник податків зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання, самостійно визначену ним у такій податковій декларації, протягом строків, установлених Кодексом.

Податкові декларації, крім випадків, передбачених Кодексом, подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) - протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

календарному кварталі або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного



тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);  
звітний (податковий) період за який подається податкова декларація;  
звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку);

повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами;

код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер;

реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті);

місцезнаходження (місце проживання) платника податків;

найменування органу державної податкової служби, до якого подається звітність;

дата подання звіту (або дата заповнення - залежно від форми);

ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток посадових осіб платника податків;

підписи платника податку - фізичної особи та/або посадових осіб платника податку, визначених цим Кодексом, засвідчені печаткою платника податку (за наявності).

Податкова декларація повинна бути підписана:

керівником платника податків або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до органу державної податкової служби. У разі ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації безпосередньо керівником платника податку така податкова декларація підписується таким керівником та особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку;

фізичною особою - платником податків або його законним представником;

особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації згідно із договором про спільну діяльність або угодою про розподіл продукції.

Якщо податкова декларація подається податковими агентами - юридичними особами, вона повинна бути підписана керівником такого агента та особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації такого агента, а якщо податковим агентом є платник податків - фізична особа - таким платником податків.

Податкова звітність, складена з порушенням, не вважається податковою декларацією.

Податкова декларація подається за звітний період в установленні Кодексом строки органу державної податкової служби, в якому перебуває на обліку платник податків.

Платник податків зобов'язаний за кожний встановлений Кодексом

конодавства України при виконанні організацією господарських операцій і доцільністю, наявністю і рухом майна і зобов'язань, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів в узгодженості з затвердженими нормами, нормативами і кошторисами;

- недопущення негативних результатів господарської діяльності і виявлення внутрішньогосподарських резервів, забезпечення її фінансової стабільності.

**Задачі обліку** зводяться до того, щоб завдяки цієї функції управління забезпечити: безперервне, суцільне, взаємопов'язане і документальне спостереження за економічними процесами і явищами у всіх ланках народного господарства; достовірною і своєчасною інформацією про процеси і явища, що відбулися, про стан засобів господарства і їх джерела всі рівні управління для прийняття управлінських рішень; інформаційну базу для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу і контролю; контроль за законністю і цілеспрямованістю здійснюваних операцій господарської діяльності; сумісно з іншими економічними і технічними службами контроль за збереженням майна; правильний розподіл тієї частини національного доходу, яка в формі заробітної плати надходить у власне розпорядження робітників і службовців у відповідності з кількістю і якістю затраченої праці.

На основі даних бухгалтерського обліку виконується аналіз господарської діяльності, приймаються різноманітні управлінські рішення.

В системі управління господарською діяльністю підприємства бухгалтерський облік виконує ряд функцій:

- контрольну;
- інформаційну;
- забезпечення збереження;
- зворотного зв'язку;
- аналітичну.

У бухгалтерському обліку для відображення руху засобів, коштів і господарських процесів використовують три види вимірників – натуральні, трудові та грошові (вартісні).

Натуральні вимірники використовують в аналітичному обліку матеріальних цінностей, готової продукції, товарів, основних засобів та ін.

Трудові вимірники використовуються з метою обліку кількості відпрацьованого часу та обліку праці, при нарахуванні заробітної плати.

Грошова система дає змогу обчислювати економічну інформацію про надходження ресурсів до підприємства та випуск продукції. Це єдина одиниця обчислення вартості.

### **3 Предмет і метод бухгалтерського обліку**

Предметом бухгалтерського обліку є ресурси (майно) суб'єктів господарювання, його рух у процесі діяльності — виробництва, обміну, розподілу і споживання суспільного продукту та правові відносини (тобто зобов'язання), що виникають при цьому між суб'єктами господарювання стосовно до майна.

**Предметом бухгалтерського обліку** є складові процесу господарської діяльності: господарські операції, факти, явища і процеси, що зумовлюють рух господарських засобів, джерел їх утворення. Бухгалтерський облік відображає також господарські процеси, результати операційної, фінансової, надзвичайної діяльності. Предмет бухгалтерського обліку охоплює виробництво, розподіл, обіг та споживання.

Об'єкт обліку – як поняття – це частина предмету, його конкретизація стосовно окремої ланки діяльності підприємств, галузі, народного господарства.

Всі об'єкти бухгалтерського обліку поділяються на три групи: господарські засоби, джерела їх утворення і господарські процеси.

**Метод бухгалтерського обліку** – це сукупність способів і прийомів, які забезпечують систему одержання, обробки використання облікової інформації згідно вимог управління ланками народного господарства або конкретного підприємства. Він складається з таких елементів: документація та інвентаризація; оцінка і калькуляція; система рахунків і подвійне відображення господарських операцій на рахунках (подвійний запис); баланс та звітність.

*Документація* являє собою відображення господарських операцій на паперових бланках або технічних носіях, це письмове свідчення про здійснення господарських операцій, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку.

*Інвентаризація* – спосіб перевірки наявності майна і грошових коштів шляхом перерахування, зважування, обміру та оцінки всіх залишків господарських засобів і порівняння з даними бухгалтерського обліку.

*Бухгалтерські рахунки* – призначені для обліку наявності й руху господарських засобів, коштів та джерел їх утворення.

*Подвійний запис* – це принцип тотального відображення господарських операцій на рахунках, що зумовлює рівність по дебету і кредиту кореспондуючих рахунків.

*Оцінка* – це спосіб грошового вимірювання засобів і процесів. За допомогою оцінки натуральні та трудові вимірники переводяться у грошовий вираз.

*Калькуляція* – спосіб визначення собівартості виробленої продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг.

*Бухгалтерський баланс* – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його активи, зобов'язання і власний капітал на певну дату.

*Бухгалтерська фінансова звітність* – це система взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників, що відображають господарсько-фінансову діяльність підприємства і є заключним етапом бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік поділяється на фінансовий облік і внутрішньогосподарський (управлінський) облік.

**Бухгалтерський фінансовий облік** визначається як комплексний системний облік усіх засобів та процесів господарської (економічної) діяльності, відповідно до вимог чинного законодавства. У фінансовий облік

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та звітності, забезпечення фіксування всіх господарських операцій та зберігання оброблених первинних документів, реєстрів обліку, звітності протягом встановленого терміну відповідно до ст.8 п.3 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» покладено на власника (власників) або уповноважений орган (посадову особу), які згідно з законодавством чи установчими документами здійснюють керівництво підприємствами.

## 5. Податкова звітність

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податки - це обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.

**Податкова звітність** – звітність про нарахування та сплату суб'єктами господарської діяльності і фізичними особами податків, внесків та зборів, визначених законодавством України.

Податкова декларація, розрахунок (далі - податкова декларація) - документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених цим Кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною.

Відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть:

юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які відповідно до цього Кодексу визначені платниками податків, а також їх посадові особи.

Відповідальність за порушення податкового законодавства відокремленим підрозділом юридичної особи несе юридична особа, до складу якої він входить;

фізичні особи - платники податків та їх законні чи уповноважені представники у випадках, передбачених законом;

податкові агенти.

Податкова декларація повинна містити такі обов'язкові реквізити:

коштів протягом звітної періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.

У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітної періоду. У графах звіту про власний капітал, призначених для наведення складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені у розділі I «Власний капітал» балансу. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

Фінансову звітність подають всі юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми і форми власності у терміни, встановлені Кабінетом Міністрів України у Постанові від 28 лютого 2000 р. № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» (зі змінами й доповненнями, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 12 жовтня 2000 року № 1543) — не пізніше 9 лютого наступного за звітним року. Державному реєстратору річну звітність подають до 1 червня, а консолідовану, не пізніше 15 квітня.

Крім того, публічні акціонерні товариства, підприємства-емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страхувальники та інші фінансові установи повинні до 30 квітня наступного за звітним року опублікувати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком, на власній сторінці в Інтернеті і в періодичних або неперіодичних виданнях.

Фінансова звітність складається у тисячах гривень; суб'єкти малого підприємництва фінансову звітність складають у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

У статті звітності, що не заповнюється через відсутність у підприємства відповідних показників, ставиться прочерк.

входять: суцільна реєстрація господарських фактів за хронологічними та системними ознаками відповідно до принципів побудови бухгалтерського обліку, а також аналітичний облік наявності та руху всіх майнових об'єктів, ресурсів, які формують активи підприємства; усіх суб'єктів, фізичних та юридичних осіб, які мають правові відносини з підприємством; розрахунків з покупцями за вимогами; розрахунків з постачальниками за зобов'язаннями; розрахунків з кредиторами; розрахунків з дебіторами; фінансових операцій: акцій, облігацій, дивідендів, векселів, кредитів, процентів, інвестицій тощо.

За даними фінансового обліку виявляють: прибуток або збиток підприємства та складають фінансову звітність.

Фінансова звітність містить інформацію про результати господарської діяльності підприємства (фірми), яка потрібна акціонерам, інвесторам: банкам, державним фінансовим органам, для податкового обкладання тощо.

**Бухгалтерський внутрішньогосподарський облік** визначається як облік для задоволення інформаційних потреб керівництва даного підприємства (фірми) та його підрозділів.

Найістотнішим при цьому є своєчасне одержання детальної та вірогідної інформації про доходи, про затрати як у цілому по підприємству, так і в розрізі його окремих ділянок: цехів, бригад, дільниць тощо.

У межах внутрішньогосподарського обліку виробничих підприємств здійснюється детальний облік затрат та калькулювання собівартості продукції, яку підприємство випускає.

При цьому вирішуються такі важливі завдання:

- визначення очікуваного надходження (доходу) від тієї чи іншої економічної господарської діяльності (купівлі, продажу, інвестування, кредиту тощо);
- складання прогнозу про рентабельність випуску нового виду продукції на підставі дослідження ринку;
- складання прогнозу про фінансовий стан підприємства на перспективу;
- фінансова оцінка альтернативних варіантів розвитку підприємства, які запропонувала дирекція.

#### 4 Характеристика бухгалтерського балансу

Баланс – це спосіб відображення в узагальненому вигляді в грошовій одиниці на певну дату господарських засобів: з однієї сторони, за складом і розміщенням, з другої – за джерелами утворення та цільовим призначенням.

Термін «баланс» походить від двох латинських слів: *bis* і *lanx* і означає «два рази чашки вагів». Звідси, баланс означає рівність, що характеризується двома чашками вагів, що знаходяться в рівновазі.

Баланс побудований у вигляді двохсторонньої таблиці: в лівій частині таблиці, яка називається активом, показуються склад і розміщення гос-

подарських засобів. У правій частині, яка називається пасивом, відображаються джерела утворення засобів та їх цільове призначення.

Оскільки в активі і пасиві балансу показуються одні і ті ж господарські засоби в грошовій оцінці, суми підсумків активу і пасиву балансу повинні бути рівні. Цією рівністю і пояснюється назва таблиці «Баланс».

Складають практично баланси за обліковими даними та за типовою формою. Обліковий баланс складається на основі НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Форма балансу не має розходжень по галузях і формам власності.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Наявність засобів та джерел їх утворення відображається по кожній статті на початок і кінець звітного періоду. Це дозволяє виявити зміни, що сталися в економіці підприємства за звітний період.

Баланс підприємств можна класифікувати за різними ознаками.

**Вступний Баланс** — відображає початок господарської діяльності підприємства на момент його державної реєстрації.

**Поточний Баланс** — складається протягом усього часу існування підприємства.

**Реорганізаційний** (ліквідаційний, розподільчий, об'єднуючий) Баланс — складається при ліквідації підприємства, або його розподілі чи об'єднанні.

**Одиничний Баланс** — характеризує результати діяльності тільки одного підприємства.

**Зведений Баланс** — складається шляхом об'єднання сум, що відображені на окремих статтях одиничних Балансів.

**Консолідовані** Баланси — складаються на підставі Балансів підприємств, юридично самостійних, та дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

**Баланси основної діяльності** — це Баланси юридичних осіб в межах статутної діяльності.

**Баланси спільної діяльності** — це окремий Баланс, який складається тим учасником, якому за угодою доручено ведення спільних справ учасників договору про спільну діяльність.

**Баланс — бруто** — це Баланс, в валюту якого включено сальдо як основних, так і регулюючих рахунків.

**Баланс — нетто** — це Баланс, в валюту якого не включено сальдо регулюючих рахунків.

**Сальдовий Баланс** — це бухгалтерський Баланс, в якому відображені тільки залишки за бухгалтерськими балансовими рахунками.

**Оборотний Баланс** — це оборотна відомість за синтетичними рахунками, де містяться як дані сальдо на початок і кінець звітного періоду, так і обороти за звітний період.

**Шаховий Баланс** — це Баланс, в якому обороти по кожному рахунку наводяться не загальними підсумками, а з зазначенням кореспондуючих рахунків.

прийнято рішення про державне регулювання цін.

*Скорочену фінансову звітність* складають суб'єкти малого підприємництва (мікро- і малі підприємства), непідприємницькі товариства й представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (крім тих, які зобов'язані складати МСФЗ-звітність). П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» передбачає існування двох скорочених фінансових звітів:

1. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (включає баланс за формою № 1-м та Звіт про фінансові результати за формою № 2-м).

2. Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (об'єднує Баланс за формою № 1-мс та Звіт про фінансові результати за формою № 2-мс). Даний фінансовий звіт заповнюють суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, а також мікропідприємства.

*Консолідовану фінзвітність* подає материнське підприємство.

Згідно Постанови Кабінету Міністрів України від 30 листопада 2011 р. № 1223 фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з 1 січня 2012 р., а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами:

надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) — починаючи з 1 січня 2013 року; допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (група 66 КВЕД ДК 009:2010) — починаючи з 1 січня 2014 року.

Всі інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

В балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства.

У звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових

внутрішня(управлінська) звітність є видами бухгалтерської звітності, оскільки мають єдину базу для їх складання -бухгалтерський облік.

#### 4. Фінансова бухгалтерська звітність в управлінні підприємством

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **фінансова звітність** – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

На сьогоднішній день виділяють загальну (повну), спрощену (скорочену) й консолідовану звітність. Зокрема її вид визначає комплектність форм для складання і подачі.

Хто і яку комплектність буде складати суб'єкт господарювання буде залежати від критеріїв, куди буде відноситись підприємство: велике, середнє, малі або мікропідприємство, табл. 10.1.

Таблиця 10.1

#### Критерії визначення розміру підприємства

Категорія підприємства	Балансова вартість активів	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Середня кількість працівників
Мікропідприємства	До 350 тис. євро	До 700 тис. євро	До 10 осіб
Малі	До 4 млн. євро	До 8 млн. євро	До 50 осіб
Середні	До 20 млн. євро	До 40 млн. євро	До 250 осіб
Великі	Понад 20 млн. євро	Понад 40 млн. євро	Понад 250 осіб

Загальна (повна) річна фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал, приміток до фінансової звітності і додатку до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами».

Форми № 1-4 складають підприємства, організації й інші юрособи усіх форм власності, а також ті, що складають звітність за МСФЗ, крім банків, бюджетних установ, суб'єктів малого підприємництва.

Форму № 5 можуть не складати малі підприємства, бюджетні установи, банки, а також підприємства, які складають звітність за МСФЗ.

Форма № 6 не складається малими підприємствами, неприбутковими установами, банками, бюджетними установами, підприємствами, які складають звітність за МСФЗ. Всі інші зобов'язані її складати, тільки якщо:

- публікують свою річну фінансову звітність;
- займають монопольне становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг);
- у відношенні до продукції підприємства до початку звітного року

**Баланс підприємства** — це Баланс юридичної особи або відокремленого підрозділу, які працюють на принципах самоокупності і самофінансування, і який характеризує його активи, капітал і зобов'язання.

**Баланс бюджетної установи** — це Баланс про виконання кошторисів видатків.

**Баланс банку** — це Баланс кредитної установи.

#### 5. Структура балансу

Засоби в балансі класифікуються по складу, джерелам формування, розміщенню, юридичній приналежності і так далі Найбільш важливі класифікаційні ознаки господарських засобів: 1) склад (вид); 2) джерела формування.

За економічним змістом господарські засоби по складу підрозділяються на засоби праці (основні) й предмети праці (оборотні), а по джерелах формування - на власні і запозичені. Що таке власні засоби, ясно з назви. Запозичені засоби не власність організації, і використовують їх тимчасово протягом визначеного терміну, по закінченні якого вони повертаються власникам.

Класифікація господарських засобів за складом і розміщенням наведена на рис. 1.2.

Господарські засоби за складом і розміщенням першочергово поділяють на 3 підгрупи:

1. Засоби у сфері виробництва;
2. Засоби у сфері обігу;
3. Засоби невиробничої сфери.

Засоби у сфері виробництва поділяють на: засоби праці, предмети праці, інші необоротні активи, нематеріальні активи, капітальні та фінансові інвестиції.

Ознаки засобів праці:

1. У процесі використання зберігають свою фізичну форму;
2. Використовуються багато разів;
3. Свою вартість переносять на створювану продукцію частинами.

До засобів праці відносяться: будівлі і споруди, машини і обладнання, інструменти, робоча і продуктивна худоба, земельні ділянки.

Ознаки предметів праці:

1. У процесі використання втрачають свою фізичну форму;
2. Свою вартість переносять на створювану продукцію повністю;
3. Використовуються на виробництві один раз.

До предметів праці відносяться: насіння, корми, сировина, паливо, запасні частини, незавершене виробництво тощо.

Засоби у сфері обігу – це предмети обігу, грошові кошти, засоби в розрахунках, засоби, що обслуговують обіг.

Класифікація господарських засобів за джерелами утворення і цільовим призначенням наведена на рис. 1.3.

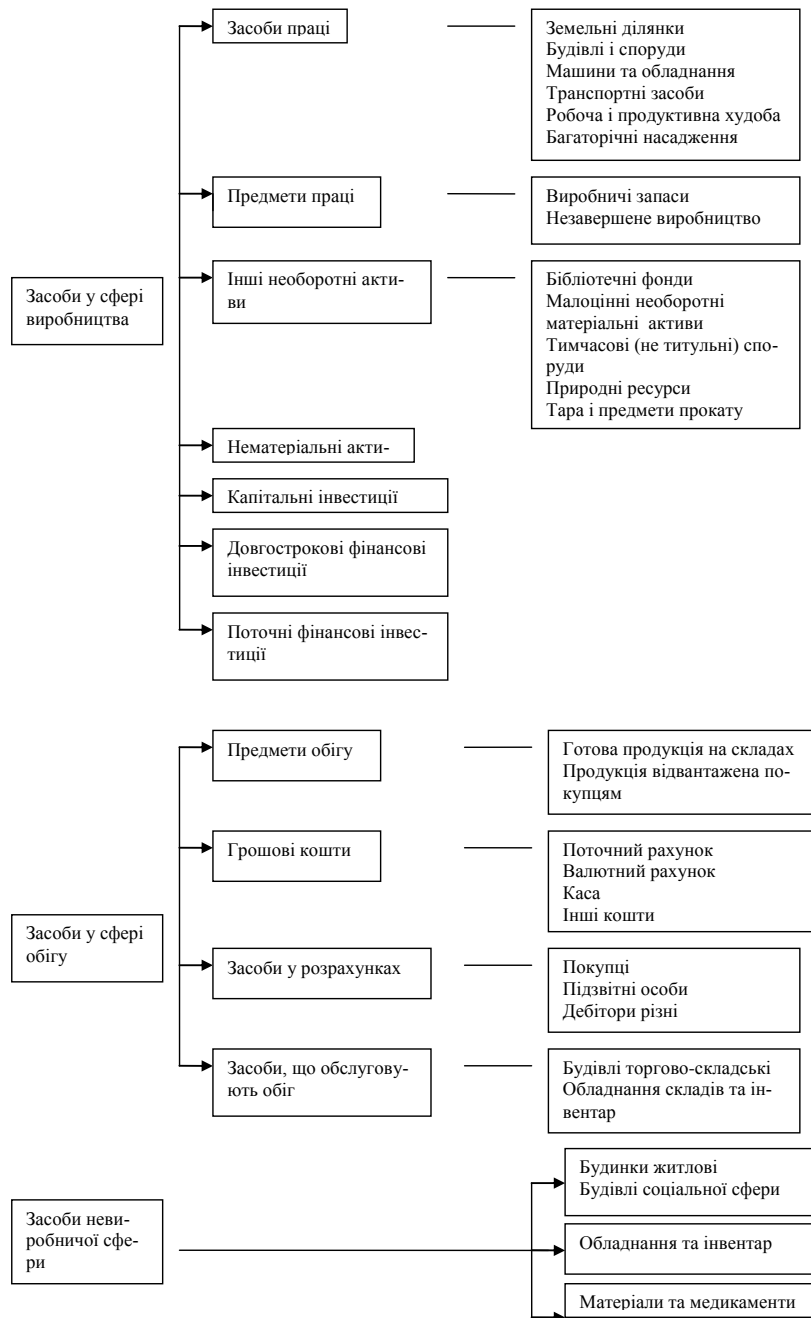


Рис. 1.2 Класифікація господарських засобів за складом і розміщенням

відбуваються. Тому поширюються такі періоди звітів як декади, тижні, дні та, навіть, години.

Розглядаючи ступень автоматизації системи управління та бухгалтерського обліку, в свою чергу розрізняють автоматизовану, частково автоматизовану бухгалтерську звітність та таку, що складається вручну.

За галузевою ознакою відокремлюють типову та галузеву бухгалтерську звітність. У типовій звітності відображається бухгалтерська інформація, яка не має певних особливостей обліку в залежності від галузевих ознак.

Відповідно у складі галузевій бухгалтерській звітності розглядають бухгалтерську інформацію, що притаманна виключно відповідній галузі народного господарства або окремому специфіці діяльності.

За способом надання можна класифікувати звітність на електронну (надається на електронних носіях), факсо- та телеграфну, паперову бухгалтерську звітність.

В залежності від рівня відкритості бухгалтерська звітність поділяється на публічну, тобто відкрити для широкого користування звітності є обмеженим).

Внутрішня звітність використовується для управління суб'єктами господарювання на рівні менеджерів та власників та не передбачена для так званого публічного використання.

Зовнішня публічна звітність спрямована на надання інформації публічного характеру.

Виходячи із вимог окремих користувачів до складання звітності, її відокремлюють за змістом. Зокрема розрізняють фінансову, податкову, внутрішню (управлінську) звітність. При цьому під фінансовою звітністю розуміють бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, яка є корисною для широкого кола користувачів у прийнятті ними економічних рішень. Податкова звітність містить інформацію про стан нарахування та сплати податків, а також забезпечує надання інформації про такі процеси відповідним органам державного контролю. Внутрішня управлінська звітність є бухгалтерською звітністю, що містить інформацію про діяльність підприємства та надається внутрішнім користувачам в процесі управління суб'єктом господарювання.

Прикладом публічної звітності є фінансова звітність суб'єктів господарювання, а прикладом конфіденційної - внутрішня управлінська звітність, яка поширюється серед чітко визначеного обмеженого кола користувачів, що встановлюється по кожному бухгалтерському звіту цього виду окремо і має конфіденційний закритий характер.

Незалежно від змісту та окремих вимог усі ці види звітності уявляють собою бухгалтерську звітність. Позиція єдності інформаційної бази при їх складанні занотована на рівні Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»: «Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку». Таким чином фінансова, податкова та

В залежності від рівня відкритості бухгалтерська звітність поділяється на публічну, тобто відкритую для широкого кола користувачів та внутрішню конфіденційну (доступ до цієї звітності є обмеженим).

Внутрішня звітність використовується для управління суб'єктами господарювання на рівні менеджерів та власників та не передбачена для так званого публічного використання.

Зовнішня публічна звітність спрямована на надання інформації публічного характеру.

Виходячи із вимог окремих користувачів до складання звітності, її відокремлюють за змістом. Зокрема розрізняють фінансову, податкову, внутрішню (управлінську) звітність. При цьому під фінансовою звітністю розуміють бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, яка є корисною для широкого кола користувачів у прийнятті ними економічних рішень. Податкова звітність містить інформацію про стан нарахування та сплати податків, а також забезпечує надання інформації про такі процеси відповідним органам державного контролю. Внутрішня управлінська звітність є бухгалтерською звітністю, що містить інформацію про діяльність підприємства та надається внутрішнім користувачам в процесі управління суб'єктом господарювання.

Прикладом публічної звітності є фінансова звітність суб'єктів господарювання, а прикладом конфіденційної - внутрішня управлінська звітність, яка поширюється серед чітко визначеного обмеженого кола користувачів, що встановлюється.

У складі надзвичайної діяльності відокремлюють події та явища, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному наступному звітному періоді.

В свою чергу основна діяльність господарюючих суб'єктів розглядається в площині операційної (поточної), інвестиційної та фінансової діяльності. Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Під інвестиційною діяльністю розглядають придбання та реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. І фінансова діяльність уявляє собою діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

З огляду на наведені види діяльності суб'єктів господарювання відокремлюють бухгалтерську звітність, що відображає інформацію про звичайні та надзвичайні види діяльності з подальшою деталізацією.

В залежності від періодизації подання виділяють проміжну (періодичну) та річну бухгалтерську звітність.

Проміжна звітність складається за встановлені звітні періоди (місяць, квартал, півріччя, дев'ять місяців). В умовах автоматизації бухгалтерського обліку проходить звуження періодів подання звітів з метою забезпечення оперативного реагування системи управління на господарчі процеси, що

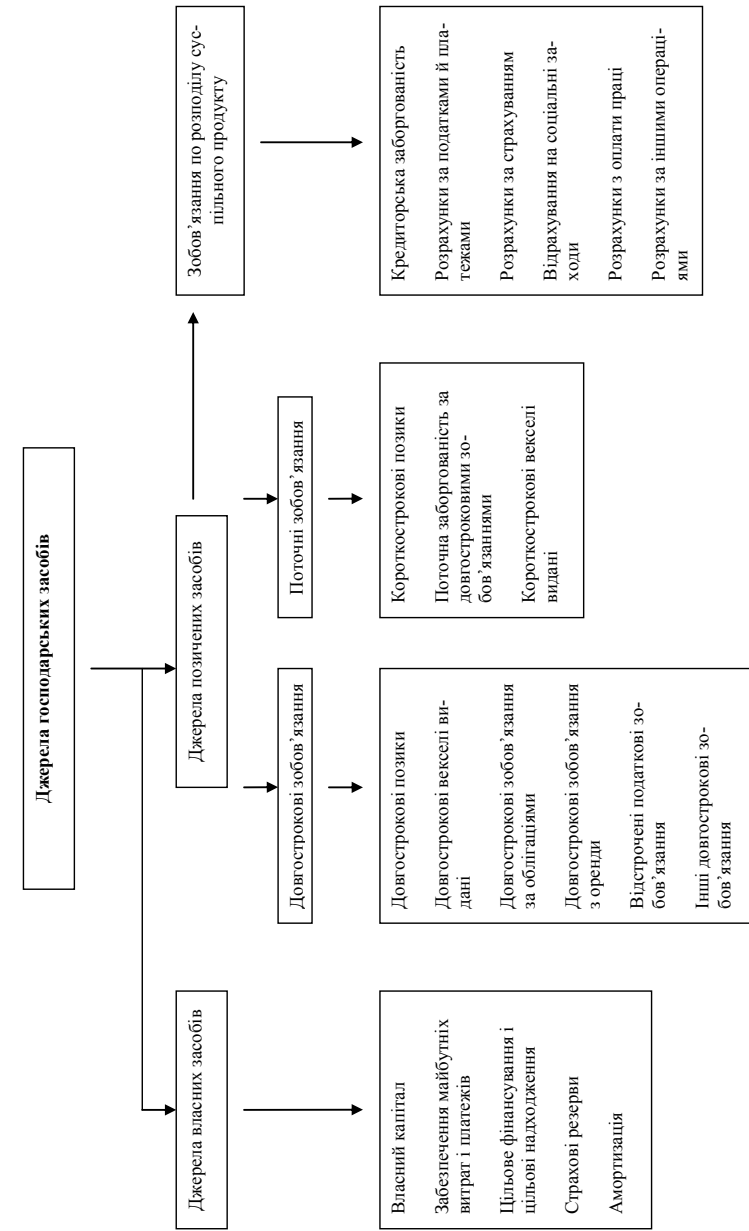


Рис. 1.3 Класифікація засобів за джерелами утворення і цільовим призначенням

Господарські засоби за джерелами утворення поділяють на такі групи:

1. Джерела власних засобів. Сюди відносяться: власний капітал, забезпечення майбутніх витрат і платежів, цільві фінансування і цільове надходження, страхові резерви, амортизація.
2. Джерела позичених засобів. Вони складаються з таких підгруп: довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання і зобов'язання по розподілу суспільного продукту.

За бухгалтерським змістом перша частина балансу називається активом, а друга пасивом. Актив від латинського *actīvus* - діяльний, діючий; пасив від латинського *passīvus* - пасивний, недіяльний. Стосовно до балансу дані терміни втратили первісний зміст і мають умовне значення.

Крім розподілу на актив і пасив, баланс має розділи, групи, статті (кожен елемент активу і пасиву) відповідно до економічного змісту окремих видів засобів, їх значимістю і роллю у відтворенні. Це розмежування обумовлене розходженням у джерелах фінансування, також воно важливо для контролю за напрямком і використанням власних і позикових засобів підприємства.

Статті активу і пасиву, подібні по економічному змісті, у балансі поєднуються в розділи, а усередині них - у групи таким чином, що визначеним видам засобів активу в пасиві протистоять відповідні їм джерела.

У балансі для порівняння приводяться показники на початок і кінець звітного періоду. Для спрощення техніки його складання і зручності користування кожен рядок має свій порядковий номер, по кожній статті вказується код синтетичного рахунка, використовуваного для її заповнення.

При побудові бухгалтерських балансів повинні бути враховані вимоги наступних принципів:

1. Грошового виразу - показники приведені в єдиному грошовому вимірнику, узагальнюючи об'єкти бухгалтерського спостереження в єдину інформаційну модель.

2. Відособленого підприємства - бухгалтерський баланс відноситься до підприємства, а не до осіб, пов'язаних з ним (власникам, кредиторам, дебіторам і так далі); у активі враховується майно, що належить підприємству на праві власності або що знаходиться під повним контролем.

3. Підприємства, що діє, - період часу, протягом якого існуватиме підприємство, невідомий, його ліквідація не намічається (майно, показане в балансі, оцінюється за обліковою вартістю, у разі ліквідації підприємства робиться особлива відмітка і набувають чинності спеціальні правила оцінки показників балансу).

4. Обліку за собівартістю - активи відбиваються в балансі по сумах, сплачених за їх придбання (первинна вартість), а не по поточних ринкових цінах (в умовах гіперінфляції допускаються переоцінки активів за допомогою державного регулювання).

5. Подвійності - концепція подвійності очевидна з того факту, що активи на лівій стороні бухгалтерського балансу рівні загальній сумі влас-

Взагалі діяльність суб'єктів господарювання поділяють на звичайну та надзвичайну.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку основну діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

У складі надзвичайної діяльності відокремлюють події та явища, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному наступному звітному періоді.

В свою чергу основна діяльність господарюючих суб'єктів розглядається в площині операційної (поточної), інвестиційної та фінансової діяльності. Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Під інвестиційною діяльністю розглядають придбання та реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. І фінансова діяльність уявляє собою діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

З огляду на наведені види діяльності суб'єктів господарювання відокремлюють бухгалтерську звітність, що відображає інформацію про звичайні та надзвичайні види діяльності з подальшою деталізацією.

В залежності від періодизації подання виділяють проміжну (періодичну) та річну бухгалтерську звітність.

Проміжна звітність складається за встановлені звітні періоди (місяць, квартал, півріччя, дев'ять місяців). В умовах автоматизації бухгалтерського обліку проходить з'ясування періодів подання звітів з метою забезпечення оперативного реагування системи управління на господарчі процеси, що відбуваються. Тому поширюються такі періоди звітів як декади, тижні, дні та, навіть, години.

Розглядаючи ступень автоматизації системи управління та бухгалтерського обліку, в свою чергу розрізняють автоматизовану, частково автоматизовану бухгалтерську звітність та таку, що складається вручну.

За галузевою ознакою відокремлюють типову та галузеву бухгалтерську звітність. У типовій звітності відображається бухгалтерська інформація, яка не має певних особливостей обліку в залежності від галузевих ознак.

Відповідно у складі галузевій бухгалтерській звітності розглядають бухгалтерську інформацію, що притаманна виключно відповідній галузі народного господарства або окремому специфіці діяльності.

За способом надання можна класифікувати звітність на електронну (надається на електронних носіях), факсо- та телеграфну, паперову бухгалтерську звітність.



Діяльність суб'єкта господарювання визначається його майново-ресурсним потенціалом, структура якого зумовлюється кругообігом засобів.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що активи це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Капітал підприємств складають продуктивні активи, під якими розуміють економічно майно суб'єктів господарювання, що суттєво відрізняється як від неліквідного, так і від зіпсованого майна, а також майна, що не потенційно не приносить економічної вигоди (deed assets - «мертві активи», - активи що не дають доходу).

Окремої уваги заслуговує обчислення об'єктів обліку в процесі підготовки бухгалтерської звітності.

Слід враховувати наявність взаємозв'язку між обчисленням майна та обчисленням фінансового результату діяльності підприємства. Так підвищення вартості майна у результаті використання обраного методу його оцінки на дату складання звітності обумовлює зростання потенційних прибутків або додаткового капіталу господарчих суб'єктів. І, навпаки, зменшення вартості майна внаслідок його переоцінки на дату складання звітності призводить до зменшення прибутків компанії чи, в окремих випадках, її додаткового капіталу. При цьому вказані обставини ні в якому разі не нівелюють обґрунтованість та інформаційну ефективність проведення переоцінок майна.

### 3. Види бухгалтерської звітності

В залежності від специфічних ознак форми та змісту бухгалтерська звітність угрупується за видами.

За строком подання розрізняють нормативну (нормальну) і термінову звітність. Нормативна подається у суворо визначені строки. Термінова - будь-яка бухгалтерська звітність, яка надається у на вимогу користувачів та не є нормативною. Зауважимо що ця ознака не є постійною для бухгалтерського звіту і може бути змінена у разі змін вимог користувачів щодо строків її надання. Інакше кажучи як тільки користувачі встановлюють ці строки звітність переходить у розряд нормативної.

За ступенем узагальнення відокремлюють первинні звіти - звіти що складені на рівні окремих суб'єктів господарювання та вторинні звіти, що уявляють собою узагальнені звіти в межах корпорації, холдингу, галузі. У науковій та методичній літературі під вторинними звітами, зокрема, виступають консолідовані звіти.

За обсягами результатів діяльності розрізняється повну та скорочену бухгалтерська звітність.

У свою чергу за охопленням видів діяльності поділяють звітність, що охоплює всі види діяльності та звітність, що відображає інформацію про визначені види діяльності.

ного і привернутого (кредиторська заборгованість) капіталу на правій його сторони.

При розгляді бухгалтерських балансів в першу чергу слід класифікувати їх на статичних і динамічних. Статичні баланси формуються на основі моментальних показників, розрахованих на певну дату. Динамічні баланси відображають дані про майно економічного суб'єкта і джерела його освіти не тільки за моментальними показниками, але і в русі - у вигляді інтервальних показників (оборотів за звітний період).

У бухгалтерському обліку існує безліч видів бухгалтерських балансів, які відрізняються залежно від мети їх складання. На практиці доцільно застосовувати класифікацію по наступних ознаках:

- час складання;
- джерело складання;
- об'єм інформації;
- характер діяльності;
- об'єкт віддзеркалення;

#### *Питання для самоконтролю*

1. Визначте роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством.
2. Охарактеризуйте принципи бухгалтерського обліку.
3. Вкажіть завдання, задачі і вимоги ведення бухгалтерського обліку.
4. Зазначте функції бухгалтерського обліку і його облікові вимірники.
5. Визначте предмет і об'єкт бухгалтерського обліку.
6. Що таке метод бухгалтерського обліку і охарактеризуйте його елементи.
- 7.
8. Дайте визначення балансу.
9. Назвіть класифікаційні ознаки балансу.
10. Охарактеризуйте складові сучасного балансу за економічним змістом.
11. Охарактеризуйте побудову активу балансу.
12. Визначте структуру пасиву балансу.

### **Тема 2 Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис. Оцінка та калькуляція.**

#### *План викладу і засвоєння матеріалу*

2.1 Рахунки, їх зміст та будова. План рахунків, його побудова та структура.

2.2 Подвійність відображення господарських операцій на рахунках. Синтетичний та аналітичний облік.

2.3 Оцінка як прийом бухгалтерського обліку.

2.4 Калькулювання як прийом вартісного вимірювання у бухгалтерському обліку

*Література:* [1 с. 24-34; 5 с.36-48; 12 с.14-17]

## 1. Рахунки, їх зміст та будова. План рахунків, його побудова та структура.

Бухгалтерський баланс не пристосований для поточного відображення господарських операцій. Тому для цього застосовують рахунки бухгалтерського обліку — спосіб групування господарських операцій за економічно однорідними ознаками з метою систематичного контролю за наявністю та зміною засобів і їх джерел у процесі господарської діяльності.

За формою бухгалтерський рахунок — це таблиця, лівий бік якої називається «дебет» (від лат. *debet* — він винен), правий — «кредит» (від лат. *credit* — він вірить)

Для кожного об'єкта бухгалтерського обліку відкривають окремий рахунок.

Щоб на рахунках збирати необхідну інформацію про стан засобів та джерел і їх рух в процесі діяльності підприємства, необхідно спочатку записати на них початковий стан (залишок) засобів і джерел їх утворення, а потім послідовно відображувати господарські операції як складові руху засобів і зміни джерел. Тому першочергово по рахунках на певну дату відображають початковий стан засобів та їх джерел, який називається початковим сальдо.

Відкрити рахунок означає вписати в нього початковий залишок, який називається «сальдо». Його записують з того боку рахунка, де цей об'єкт відображається в балансі. У рахунках, призначених для обліку засобів, сальдо записують з лівого боку, а в рахунках, які відображають облік джерел, — з правого.

Сальдо (с-до) — різниця між підсумками залишків за дебетом і кредитом рахунків з урахуванням змін на рахунку на кінець звітного періоду.

Підсумок залишків на дебеті та кредиті без підсумку початкового сальдо є оборотом за бухгалтерським рахунком. Підсумок за дебетом називається дебетовим оборотом, за кредитом — кредитовим оборотом. Після підрахунку оборотів визначають кінцевий стан засобів чи джерел на відповідну дату, який називається кінцевим сальдо. Кінцевий сальдо визначається за формулами:

$$K_{\text{с-до акт.рах.}} = П_{\text{с-до}} + D_{\text{об.}} - K_{\text{об.}}$$

$$K_{\text{с-до пас.рах.}} = П_{\text{с-до}} + K_{\text{об.}} - D_{\text{об.}}$$

Кінцеве сальдо по активному рахунку дорівнює початкове сальдо плюс дебетовий оборот мінус кредитовий оборот (с-до завжди дебетове).

Кінцеве сальдо по пасивному рахунку дорівнює початковому сальдо плюс кредитовий оборот мінус дебетовий оборот (с-до завжди кредитове).

Рахунки бухгалтерського обліку класифікують за призначенням, структурою та економічним змістом

Згідно з класифікацією рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом їх поділяють на активні та пасивні. На активних рахунках обліковують засоби, господарські кошти, їх розміщення та цільове використання, на пасивних — джерела утворення господарських коштів (капіта-

## 2 Форма та зміст бухгалтерської звітності

Підготовка бухгалтерської звітності базується на двох її складових, які визначають якісну сутність бухгалтерської звітності - форму та зміст:

- по-перше, це якість розроблених форм бухгалтерської звітності;
- по -друге якість відображення бухгалтерської інформації, у розроблених формах бухгалтерських звітів.

Будь - яка форма бухгалтерського звіту повинна передбачати наявність обов'язкових реквізитів.

По - перше, це назва форми бухгалтерської звітності, яка забезпечує систематизацію бухгалтерської інформації, що надається системі управління за визначеними напрямками та розг лядати її в динаміці та статистиці.

По-друге, це інформація, яка дає змогу ідентифікувати суб'єкта господарювання, щодо якого надана бухгалтерська інформація ( наприклад, його найменування або назва, код ЄДРПОУ), що сприяє уникненню невір-ного трактування та неточностей.

По-третє, в бухгалтерських звітах зазначається звітний період, за який сформовано надану бухгалтерську інформацію, або конкретна дата, на яку сформована надана бухгалтерська інформація. Обсяг інформаційної насиченості бухгалтерського звіту (кількість сторінок та рядків) вказується з метою додаткового контролю обсягів наданої інформації та повноти збереження бухгалтерського звіту.

Назва відображених у бухгалтерських звітах показників наводиться для уникнення невірного трактування наданої інформації і забезпечує до-держання її дохідливості.

Крім того, у бухгалтерському звіті необхідно зазначити особу, яка його склала і відповідає за достовірність наданої бухгалтерської інформації. Включення цього реквізиту забезпечує можливість дієвого зворотного зв'язку між постачальниками та користувачами бухгалтерських звітів. Обов'язковою умовою є зазначення валюти звітності та, при наявності, інших одиниць виміру бухгалтерської інформації, що надається.

Додатково бухгалтерський звіт повинен містити дату його складання, що забезпечує додатковий контроль своєчасності надання звітів та хронологію інформаційних потоків у часі.

Формуючи підходи до такої складової як форма бухгалтерської звітності слід виходити при наданні бухгалтерської інформації із принципу зрозумілості.

При врахуванні змістової складової бухгалтерської звітності необхідно керуватися принципами узагальнення та надання бухгалтерської інформації, використання яких забезпечує підвищення її якісних характеристик.

Бухгалтерська звітність повинна надавати об'єктивну та достовірну бухгалтерську інформацію про господарську діяльність підприємства.

При підготовці бухгалтерської звітності треба виходити із економічної суті об'єктів обліку, діяльності підприємства, щодо яких надається бухгалтерська інформація.

Доступність бухгалтерської звітності полягає в спроможності користувачів її отримати. Слід зауважити, що ця вимога не є виключно обов'язковою щодо усіх бухгалтерських звітів та може висуватися користувачам в межах їх прав та повноважень, що чітко регламентуються законодавчими актами, відповідними розпорядчими документами суб'єктів господарювання.

Рациональність спрямована на забезпеченні розумного, мінімального обсягу бухгалтерських звітів, що необхідні системі управління. Відступ від даної вимоги, може призвести до появи надлишкової та непотрібної звітності, яка не впливає на прийняття управлінських рішень або дублюється у різних варіаціях.

Звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей;

повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

превалювання сутності над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

лу) та їх цільове призначення. До активних включають рахунки господарських коштів і господарських процесів, до пасивних — джерела власних і залучених коштів (капіталу), прибутків, збитків.

Залежно від змісту господарських операцій, що впливають на підсумок обороту, деякі активні рахунки можуть переходити в пасивні і навпаки. До таких рахунків відносяться рахунки з обліку дебіторської заборгованості, залежно від стану розрахунків можуть переходити в пасивні, а рахунки з обліку кредиторської заборгованості (пасивні) можуть ставати активними.

Розглянуті рахунки відображають у бухгалтерському балансі, тому їх називають балансовими. Проте крім них існують рахунки, які не відображають у бухгалтерському балансі. Оскільки сальдо цих рахунків показують після підсумку балансу, їх називають позабалансовими. На позабалансових рахунках відображають цінності, які тимчасово перебувають у користуванні чи на збереженні у підприємства, але йому не належать.

Особливість позабалансових рахунків полягає в одинарності виконаних на них бухгалтерських залишків (операція відображається тільки на дебеті чи кредиті одного позабалансового рахунка).

Важливе місце в організації і веденні бухгалтерського обліку займає план рахунків.

План рахунків — це систематизований перелік найменувань і кодів рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку, які використовують для відображення діяльності підприємства, установи, організації.

На основі Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів Міністерство фінансів України наказом від 30 листопада 1999 р. № 291 затвердило Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій.

План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрацій та групування на їх основі фактів фінансово-господарської діяльності в бухгалтерському обліку. У ньому для визначення кодів (номерів) рахунків застосовується десяткова система. Синтетичні рахунки є рахунками першого порядку, субрахунки — другого. Перша цифра коду визначає клас рахунків, друга — номер синтетичного рахунка, третя — номер субрахунка. Наприклад, у коді 121 перша цифра «1» вказує на клас «Необоротні активи», цифра «2» — синтетичний рахунок «Нематеріальні активи», друга цифра «1» — субрахунок «Права користування природними ресурсами».

Усі синтетичні рахунки мають двозначний код, а також найпоширеніші субрахунки за порядковою системою кодування в межах тризначного коду.

У плані рахунків синтетичні рахунки об'єднані за економічною ознакою однорідності та згруповані в такі класи:

1. «Необоротні активи».
2. «Запаси».
3. «Кошти, розрахунки та інші активи».

4. «Власний капітал та забезпечення зобов'язань».
5. «Довгострокові зобов'язання».
6. «Поточні зобов'язання».
7. «Доходи і результати діяльності».
8. «Витрати за елементами».
9. «Витрати діяльності».

Окремим класом «0» представлені позабалансові рахунки та субрахунки до них.

Для суб'єктів малого підприємництва затверджено скорочений план рахунків. Банки та бюджетні установи і організації ведуть бухгалтерський облік за окремими планами рахунків.

**Класифікація рахунків** – об'єднання рахунків у групи по однорідному економічному змісту відображуваних на них показників. Рахунки класифікують по двох ознаках: по економічному змісту та по призначенню і структурі.

Класифікація бухгалтерський рахунків за економічним змістом показує, що обліковується на даному рахунку: господарські засоби і процеси чи джерела формування господарських засобів, рис. 2.1.

## 2 Подвійність відображення господарських операцій на рахунках. Синтетичний та аналітичний облік.

Кожна господарська операція спричинює в господарській діяльності підприємства два економічні явища, які в бухгалтерському обліку відображаються взаємопов'язано, тобто способом подвійного запису. За таким методом відображення інформації визначають взаємопов'язані рахунки, в яких відбулися зміни під впливом господарських операцій.

Подвійний запис є способом відображення кожної господарської операції двічі: у дебеті одного чи кількох рахунків і кредиті також одного чи кількох рахунків у одній і тій самій сумі. Контрольне значення подвійного запису впливає з того, що підсумок записів за дебетом усіх рахунків має дорівнювати підсумку записів за їх кредитом. Економічне значення подвійного запису полягає в тому, що він допомагає забезпечити контроль за збереженням майна господарства.

Взаємозв'язок рахунків, що виникає в результаті відображення на них господарських операцій подвійним записом, називається кореспонденцією рахунків, а рахунки — такими, що кореспондують. Оформлюють кореспонденцію рахунків складанням бухгалтерських проводок і записуванням їх у рахунок бухгалтерського обліку.

Бухгалтерською проводкою називають значення рахунка, який дебетується, рахунка, який кредитується, і суму відображуваної в обліку господарської операції. Простою називають бухгалтерську проводку, коли один рахунок дебетується на певну суму, а другий кредитується на цю саму суму. За складної проводки кілька рахунків дебетуються, а на загальну суму записів за дебетом кредитується один рахунок або навпаки.

Отже, у разі відображення кожної господарської операції способом подвійного запису кореспондують два рахунки, один з яких дебетують, а другий кредитують на одну й ту саму суму. Якщо господарська операція

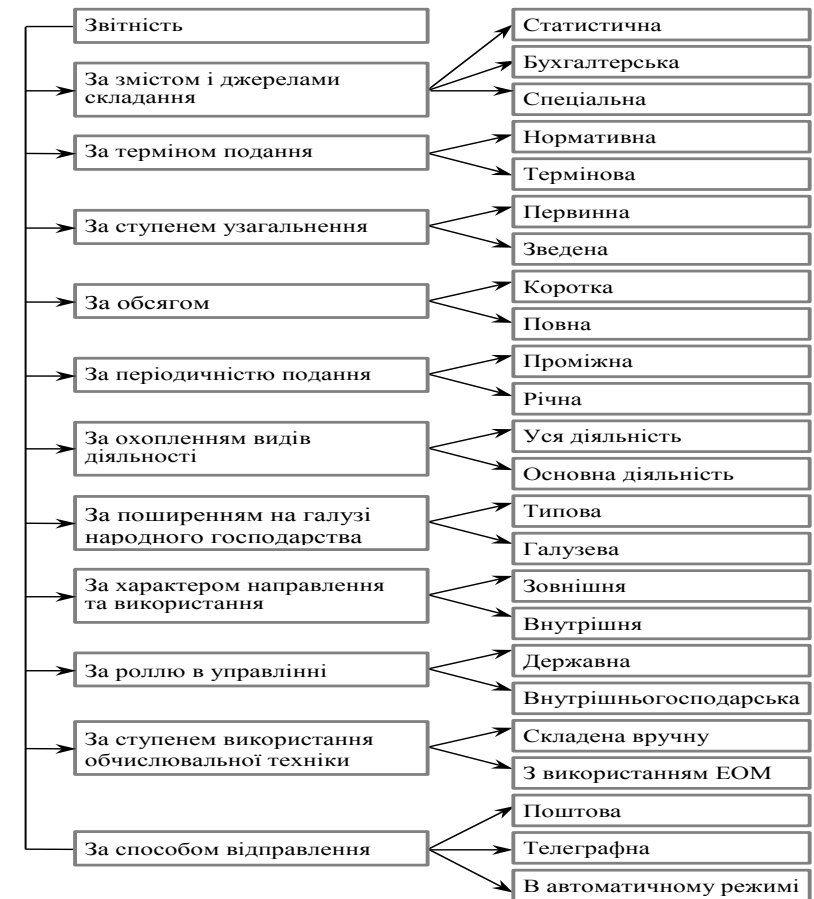


Рис. 10.1 Класифікація звітності

Вимоги щодо регламентування бухгалтерської звітності обумовлені необхідністю узагальнення інформації наприклад, окремих сегментів в межах підприємства, або окремих підприємств в межах холдингів та корпорацій. Тому користувачі встановлюють єдині форми звітів, правила їх складання та надання як в локальних межах так і в масштабах держави.

Простота і чіткість вимагають подання бухгалтерської звітності, яка зрозуміла користувачам. Звітність повинна бути зрозуміла користувачам, якщо вони мають достатні знання і зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Обачність при складанні бухгалтерської звітності передбачає, що методики оцінки, що застосовуються у бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню активів та доходів підприємства.

- повнота;
- корисність;
- економічність;
- обов'язковість подання;
- регламентованість;
- простота і чіткість;
- обачність;
- раціональність;

Серед найбільш поширених з них виділяють вірогідність - безпомилкове формування бухгалтерської звітності згідно з методологією бухгалтерського обліку та звітності, відсутність помилок і відхилень від встановленої концептуальної основи формування бухгалтерських звітів, у тому числі на міжнародному рівні, в межах законодавчого та нормативного поля держав.

Крім того бухгалтерська звітність повинна бути своєчасною, тобто надаватися тоді, коли щодо її необхідності виникає потреба користувачів. У протилежному випадку надання звітності є недоцільним.

Системність бухгалтерської звітності дозволяє зіставляти інформацію за визначені терміни та виявляти тенденції існуючих змін шляхом порівняння показників. Бухгалтерська звітність повинна бути обґрунтованою, тобто відповідати даним первинних документів, які відображають законно досконалі і правильно оформлені господарські операції.

Ще однією з провідних вимог щодо бухгалтерської звітності є її повнота. Під повнотою звітності розуміють необхідність одержання користувачами усієї облікової інформації, необхідної для здійснення функцій управління, та юридичну повноцінність наданої в звітах бухгалтерської інформації.

Бухгалтерська звітність повинна бути корисною. Корисність є узагальноючою вимогою до бухгалтерської звітності. Критеріями корисності є зв'язок з метою управління, надання у звітності релевантної бухгалтерської інформації, забезпечення можливості регулювання системи управління на основі отриманої із звітів інформації.

Однією з важливих вимог є економічність бухгалтерської звітності. Під економічністю розуміють те що, зиск від отриманої із звітів бухгалтерської інформації для системи управління повинен перевищувати витрати на їх підготовку.

Обов'язковість подання витікає власне із суті бухгалтерської звітності. Користувачі бухгалтерської звітності повинні планувати свою діяльність, що нерозривно пов'язано з обов'язковістю їх інформування шляхом надання бухгалтерської звітності.

відображається складною проводкою, то загальна сума залишків за одним боком кількох рахунків має дорівнювати загальній сумі, записаній на протилежному боці рахунка, що кореспондує з ним.

Правильна кореспонденція рахунків має велике значення для організації бухгалтерського обліку, оскільки вносить певний порядок у систему облікових записів

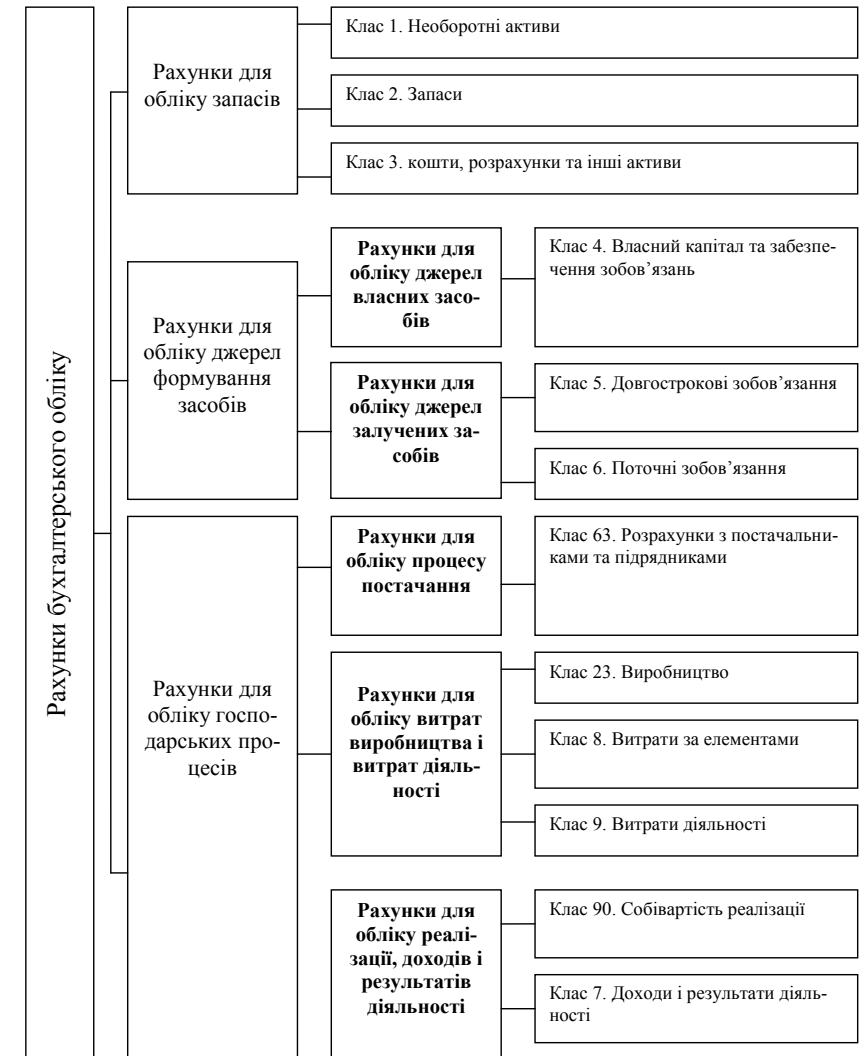


Рис. 2.1 Класифікація рахунків за економічним змістом

Рахунки бухгалтерського обліку поділяються на синтетичні та аналітичні. Синтетичні рахунки дають узагальнені дані про засоби господарства і процеси в грошовому вимірюванні. Відображення засобів господарства і

процесів в узагальнюючих показниках (на синтетичних рахунках) називається синтетичним обліком.

Аналітичний облік – це відображення засобів господарства і процесів в деталізованих показниках (на аналітичних рахунках), при цьому використовуються грошові, натуральні і трудові вимірники.

Наприклад, на синтетичному рахунку «МПП» рахується кінцевий залишок на суму 30000 грн., але які це конкретно предмети, відповідь можна отримати за даними аналітичного обліку, де є залишки кожного виду предметів у кількісно-сумовому виразі. Між синтетичним і аналітичним обліком існує необхідний зв'язок, бо аналітичний облік будується в розвиток синтетичного. При цьому залишки (початкові і кінцеві), а також обороти по дебету і кредиту синтетичних і аналітичних рахунків рівняються один одному.

При веденні синтетичного і аналітичного обліку необхідно враховувати що:

- початковий залишок по всіх аналітичних рахунках дорівнює початковому залишку синтетичного рахунка і записується по синтетичних рахунках – із балансу, по аналітичних – із даних інвентаризації;

- кожна господарська операція, що відображається по дебету і кредиту синтетичних рахунків, обов'язково записується по дебету і кредиту аналітичних рахунків, відкритих до синтетичних;

- загальна сума дебетових оборотів по всіх аналітичних рахунках дорівнює дебетовому обороту синтетичного рахунка;

- загальна сума кредитового обороту по всіх аналітичних рахунках дорівнює кредитовому обороту синтетичного рахунка;

- кінцевий залишок по всіх аналітичних рахунках дорівнює кінцевому залишку по синтетичному рахунку.

Проміжною обліковою ланкою між синтетичними і аналітичними рахунками виступають субрахунки. За допомогою їх отримують узагальнені дані про деякі об'єкти бухгалтерського обліку всередині даного синтетичного рахунку.

Для узагальнення господарських операцій, відображених на рахунках, з метою отримання інформації про зміни ресурсів підприємства та джерел їх формування, а також для перевірки правильності облікових записів і складання звітності потрібно узагальнювати дані поточного бухгалтерського обліку за звітний період. Для цього складають оборотні відомості.

Оборотна відомість — спосіб узагальнення оборотів і залишків рахунків за звітний період, а також засіб зв'язку між балансом і рахунками. Оборотною відомість складають за синтетичними та аналітичними рахунками.

В оборотних відомостях відображають обороти за дебетом і кредитом рахунків, а також залишки на початок і кінець звітного місяця.

Ознайомимося передусім з будовою, порядком складання і призначенням оборотної відомості за синтетичними рахунками. Будують таку відомість у вигляді багатографної таблиці, у першій графі якої записують

7. Які рахунки призначені для обліку результатів діяльності підприємства?
8. Вкажіть на якому рахунку обліковується фінансовий результат діяльності підприємства за минулі роки.
9. Вкажіть на якому рахунку обліковується фінансовий результат діяльності підприємства за поточний рік.

## Тема 10 Звітність підприємства

### План викладу і засвоєння матеріалу

1. Принципи підготовки звітності, класифікація звітності
2. Форма та зміст бухгалтерської звітності
3. Види бухгалтерської звітності
4. Фінансова бухгалтерська звітність в управлінні підприємством
5. Податкова звітність
6. Внутрішня (управлінська) звітність в управлінні підприємством

**Література:** [8; 11 с. 25-32; 14 с. 45-68; 15 с. 24-29; 17; 30; 33]

### 1. Принципи підготовки звітності, класифікація звітності

Звітність як елемент методу бухгалтерського обліку – завершальний етап фінансового, податкового, виробничого та статистичного обліку. Система даних (показників), що характеризує роботу підприємства за певний період, **називають звітністю**. Основне завдання звітності – передача інформації тим, хто її використовує для прийняття рішень.

Звітність залежно від того, кому вона надається, поділяють на зовнішню та внутрішню.

**Внутрішня звітність** складається для передачі керівництву з метою прийняття на її основі управлінських рішень та для планування виробництва.

**Зовнішня звітність** передається органам управління підприємством, визначеним законами та іншими нормативними документами України. Зовнішня звітність поділяється на звітність фінансову, податкову, статистичну та спеціальну.

Крім того, звітність класифікують також за змістом і джерелами складання, за терміном подання, за ступенем узагальнення, за обсягом, за періодичністю подання тощо, рис. 10.1.

Якості надання бухгалтерської інформації залежить, у першу чергу, від якості бухгалтерських звітів. Остання досягається при врахуванні вимог, що висувають користувачі до бухгалтерської звітності.

Вимоги, що висувають користувачі до бухгалтерської звітності:

- вірогідність;
- своєчасність;
- системність;
- обґрунтованість;

3. Одержання доходу від неопераційних курсових різниць: Дт 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти», 36 «Розрахунки з покупцями» Кт 744 «Дохід від курсових різниць».

4. Дохід від безоплатно отриманих оборотних активів: Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» Кт 745 «Дохід від безоплатного отриманих активів».

5. Віднесено суму до оцінки об'єкта, які раніше були уцінені до складу доходу: Дт 10 «Основні засоби» Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

6. Дохід від фінансової оренди активів: Дт 37 «Розрахунки з іншими дебіторами» Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

ба. В кінці звітної періоду віднесення сум інших доходів на фінансові результати від іншої діяльності: Дт 74 «Інші доходи» Кт 793 «Результат іншої діяльності».

бб. Списання інших витрат від іншої діяльності на фінансові результати: Дт 793 «Результат іншої діяльності» Кт 97 «Інші витрати».

Для обліку доходів від фінансових інвестицій в інші підприємства планом рахунків призначено рахунки: 72 «Дохід від участі в капіталі» 73 «Інші фінансові доходи».

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» використовується для відображення прибутку, одержаного від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких здійснюється за методом участі в капіталі. Метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

У цьому випадку рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» буде кореспондувати безпосередньо з дебетом рахунка 14 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» використовується для відображення дивідендів, процентів та інших доходів, одержаних від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

Наприкінці звітної періоду сальдо рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі» списуються на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій», що дає змогу визначити результат від фінансової діяльності підприємства.

### ***Питання для самоконтролю***

1. Яким чином можна класифікувати доходи підприємства?
2. Яким чином можна класифікувати витрати підприємства?
3. Який клас рахунків призначений для обліку доходів підприємства? Окресліть його основні характеристики.
4. Які класи рахунків призначені для обліку витрат підприємства?
5. Від чого залежить облікова політика підприємства в частині обліку витрат?
6. Яким чином можна класифікувати фінансові результати діяльності підприємства?

назву рахунків, а в наступних — дебетові та кредитові залишки на рахунках на початок місяця, обороти за дебетом та кредитом кожного рахунка за місяць, а також залишки на рахунках на перше число наступного за звітним місяця. У кінці оборотної відомості за кожною з граф підбивають підсумки.

### **3 Оцінка як прийом бухгалтерського обліку.**

Оцінювання – спосіб вартісного визначення господарських фактів – явищ і процесів. З допомогою оцінювання натуральні (речові та трудові) характеристики перетворюють на вартісні. Вартісне оцінювання господарських фактів – явищ і процесів є передумовою їх запису у системі бухгалтерських доказів – документів, реєстрів (рахунків) та звітності.

Основні прийоми оцінювання господарських фактів у господарському обліку регламентуються законодавством і є обов'язковими для всіх підприємств.

У процесі господарювання застосовуються такі оцінювання господарських фактів: за історичною вартістю, ринковою вартістю; за фактичною собівартістю; за бізнес-плановою вартістю; за собівартістю; оптовими, договірними, роздрібними цінами; умовними цінами (умежах одного господарства); вартістю придбання – початковою вартістю тощо.

У бухгалтерському обліку діє принцип оцінювання за фактичною (історичною) собівартістю. Вона найповніше розкриває індивідуальні витрати і є основною в оцінюванні господарських фактів.

Вартісна оцінка в бухгалтерському обліку є загальним вимірником, який дає змогу узагальнити всі господарські факти – явища та процеси.

Згідно П(С)БО визначено такі грошові оцінки активів у звітах:

1. Історичної собівартості. Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання.

2. Поточної собівартості. Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент.

3. Вартості реалізації. Актив відображається за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації.

4. Теперішньої вартості. Активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, має генерувати об'єкт (стаття) під час звичайної діяльності підприємства.

Основною оцінювання активів для складання фінансових звітів є історична собівартість. Вона комбінується з іншими оцінками. Наприклад, запаси, як правило, відображаються за найнижчою з двох оцінок – собівартістю або чистою вартістю реалізації; ринкові цінні папери можуть відображатися за ринковою вартістю. П(С)БО визначено такі грошові оцінки засобів.

Основні засоби оцінюються за початковою вартістю (яка відповідає фактичній собівартості), але так, що в будь-який час можна визначити їх остаточну вартість, тобто відкинувши зношену частину основних засобів.

Товари на підприємствах роздрібною торгівлі оцінюються за роздрібними цінами, але так, щоб у будь-який час можна було визначити їх фактичну собівартість.

Незавершене виробництво оцінюється за фактичною собівартістю.

Сировина і матеріали, паливо, запасні частини, МШП, готова продукція оцінюються за фактичною собівартістю їх придбання або виробництва.

В практичній діяльності історично склалися два основних методи (прийоми) визначення фактичної собівартості об'єкта обліку: простий та складний (розрахунковий), метод калькуляції (від лат. слова *calculatio* - обчислення, розрахунок).

Перший метод – це метод оцінювання фактичної собівартості за ціною обміну (ціною купівлі).

Інший – розрахунковий – вимагає додаткових облікових процедур обчислення (калькулювання).

Сутність оцінки об'єктів обліку – господарських фактів – за простою системою полягає в тому, що вартість об'єкта для бухгалтерського обліку визначається простим методом – оцінкою, визначеною в момент обміну (купівлі-продажу, вкладення тощо).

Наприклад. Одноосібний засновник підприємства хоче відкрити торгове підприємство. Для забезпечення діяльності підприємства він вирішив вкласти в діяльність у формі статутного капіталу 3000 грн. Об'єктами, які забезпечують право власності у підприємстві є:

- гроші готівкою – 1000 грн.;
- шафа-полиця – 400 грн. (квитанція магазину);
- прилавок 500 грн. (квитанція магазину);
- металевий сейф – 600 грн. (квитанція магазину);
- цемент марки 400 – 500 грн. (квитанція магазину).

Як бачимо, кожний об'єкт обліку має свою конкретну ціну, тому у бухгалтерському обліку господарські факти передачі кожного об'єкта будуть оцінені за однозначною простою ціною – ціною купівлі.

#### **4. Калькулювання як прийом вартісного вимірювання у бухгалтерському обліку**

Вартісне оцінювання не завжди може бути визначена та здійснена в момент господарського факту. Особливо це стосується різних видів собівартості і передусім фактичної собівартості господарських фактів, явищ (основних засобів, матеріальних цінностей тощо) або процесів.

Калькуляція як галузь економічних знань, в якій вивчаються способи (прийоми, методи) обчислення собівартості господарських фактів, є складовою частиною економічної теорії, елементом методу бухгалтерського обліку, без якого неможливе визначення собівартості. За допомогою каль-

«Розрахунки з іншими дебіторами» Кт 715 «Одержані штраф, пені, неустойки».

6. Списано кредиторську заборгованість по закінченні строку позовної давності: Дт 63 «Розрахунки з постачальниками та відрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» Кт 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості».

7. Одержання коштів цільового фінансування: Дт 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» Кт 718 «Одержані гранти та субсидії».

8. Віднесення іншого операційного доходу на фінансові результати: Дт 71 «Інший операційний дохід» Кт 791 «Результат основної діяльності».

9. Списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати: Дт 791 «Результат основної діяльності» Кт 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Для відображення операцій від іншої діяльності використовуються такі рахунки: 74 «Інші доходи» 97 «Інші витрати», які відображають відповідно доходи та витрати від інших операцій підприємства, які виникли у процесі його діяльності. До таких операцій належать: реалізація фінансових інвестицій реалізація необоротних активів доходи від неопераційних курсових різниць дохід від безоплатно отриманих оборотних активів інші доходи.

Сальдо рахунків 74 і 97 списуються на субрахунок 793 «Результат іншої діяльності», що дає змогу визначити фінансовий результат від іншої діяльності.

Бухгалтерські записи з відображення операцій від іншої діяльності мають вигляд:

1. Реалізація фінансових інвестицій:

1а. Відображено реалізацію фінансових інвестицій: Дт 37 «Розрахунки з іншими дебіторами» Кт 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій».

1б. Списано реалізовані фінансові інвестиції: Дт 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» Кт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» Кт 35 «Поточні фінансові інвестиції».

2. Реалізація необоротних активів:

2а. Відображено реалізацію: Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 742 «Дохід від реалізації необоротних активів».

2б. Нараховано ПДВ з продажної вартості необоротних активів: Дт 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» Кт 641 «Розрахунки за податками».

2в. Списано балансову вартість реалізованих необоротних активів: Дт 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» Кт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи».

2г. Списання зносу реалізованих необоротних активів: Дт 13 «Знос необоротних активів» Кт 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів».



2. Відображено нарахування ПДВ: Дт 701 «Дохід від реалізації готової продукції» Кт 641 «Розрахунки за податками»

2а. відображення ПДВ у разі отримання попередньої оплати: Дт 643 «Податкові зобов'язання» Кт 641 «Розрахунки за податками»

2б. Відображення ПДВ у разі відвантаження попередньо оплаченої продукції: Дт 701 «Дохід від реалізації» Кт 643 «Податкові зобов'язання»

3. Списання виробничої собівартості готової продукції (за обліковими цінами): Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» Кт 26 «Готова продукція».

В кінці звітної періоду сальдо рахунків 70 і 90 списується на субрахунок 791 «Результат основної діяльності» записами:

а) Списання чистого доходу: Дт 701 «Дохід від реалізації» Кт 791 «Результат основної діяльності»

б) Списання собівартості реалізації: Дт 791 «Результат основної діяльності» Кт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Для відображення всіх інших доходів від основної діяльності (крім доходів від реалізації) використовуються такі рахунки: Рахунки 71 «Інший операційний дохід» та 94 «Інші витрати операційної діяльності».

У кінці звітної періоду (місяця, року) сальдо рахунків 71 і 94 списуються на субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

Бухгалтерські записи за відображення операцій, пов'язаних із одержанням доходів від іншої операційної діяльності, відображаються наступними проводками:

1. Відображено дохід від реалізації оборотних активів: Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

1а. Нараховане ПДВ від вартості реалізації оборотних активів: Дт 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» Кт 641 «Розрахунки за податками».

1б. Списано реалізовані оборотні активи: Дт 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» Кт рахунків запасів (20, 22 та інші).

2. Відображено реалізацію іноземної валюти: Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти».

2а. Списано реалізовану іноземну валюту: Дт 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти» Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» або 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»

3. Одержано дохід від операційної оренди: Дт 37 «Розрахунки з іншими дебіторами» Кт 713 «Дохід від операційної оренди активів».

4. Одержано дохід від операційних курсових різниць: Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті» Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

5. Одержані економічні санкції (штрафи, пені, неустойки): Дт 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37

кулювання визначається собівартість різних значень (планова, кошторисна, нормативна, фактична, виробнича, цехова, бригадна).

Калькуляція – основа визначення цін: роздрібних, договірних, розрахункових тощо.

Найбільш поширеним є два прийоми калькулювання: просте сумування різних затрат та комплекс математичних дій за допомогою різних розподільчо-розрахункових процедур.

Розглянемо ці прийоми.

Метод сумування різних затрат.

Приклад 1. У фермера куплено 100 кг капусти по 1,00 грн. за 1 кг. Перевезення, навантаження та розвантаження було здійснено транспортною організацією, за що сплачено 50 грн. Таким чином собівартість 1 кг капусти становить 1,50 грн.

Розрахунок: купівельна ціна 100 кг по 1 грн. - 100 грн.

Вартість перевезення - 50 грн.

Разом - 150 грн.

На 1 кг (150 : 100) - 1,50 грн.

Метод математичних дій.

Приклад 2. У фермера куплено 100 кг. Капусти по 1,00 грн. за 1 кг і 200 кг моркви по 0,50 грн. за кг. Фермеру за продукти оплачено 200 грн. За перевезення, навантаження, розвантаження автотранспортному підприємству заплачено 45,0 грн. разом затрати 245,0 грн.

Оскільки на одній машині були перевезені обидва продукти, то затрати по перевезенню потрібно розподілити між видами закуплених продуктів. Для цього потрібно визначити, що буде взято за базу розподілу цих затрат. припустимо, що за базу взято масу (кг). Тоді методом пропорційного ділення визначається частка транспортно-заготівельних затрат, які потрібно додати до купівельної вартості кожного продукту.

Розрахунок: капуста 100 кг; морква 200 кг. Разом 300 кг.

45 грн. : 300 кг = 0,15 грн. на 1 кг маси припадає 0,15 грн транспортних витрат.

Таким чином вартість купленої сировини буде:

Капуста -100 грн + 15 грн (100\*0,15) = 115,0 грн.

Морква 100 грн. + 30 грн. (200\*0,15) = 130,0 грн.

Звідки: собівартість 1 кг капусти = 1,15 грн. (115:100);

Собівартість 1 кг моркви = 0,65 грн. (130 : 200).

### **Питання для самоконтролю**

1. Як побудовані рахунки бухгалтерського обліку?
2. Які рахунки є активними та пасивними?
3. Як визначається сальдо на активному, пасивному та активно-пасивному рахунках?
4. Як класифікуються рахунки бухгалтерського обліку?
5. Суть і призначення позабалансових рахунків.
6. Що таке план рахунків бухгалтерського обліку?

7. Поясніть сутність подвійного запису господарських операцій на рахунках.
8. Чим відрізняється синтетичний облік від аналітичного?
9. Що таке оцінка, оцінювання?
10. Назвіть види оцінювання в бухгалтерському обліку.
11. Що таке калькуляція?
12. Назвіть методи визначення собівартості?

### Тема 3. Організаційна побудова бухгалтерського обліку. Документація та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку.

#### План викладу і засвоєння матеріалу

- 3.1 Організація облікової служби на підприємстві;
- 3.2 Формування облікової політики.
- 3.3 Документація як першоджерело облікової інформації;
- 3.4 Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку;
- 3.5 Облікові регістри і форми бухгалтерського обліку.

**Література:** [8;12 с. 46-52; 20 с.35-48; 21 с. 75-82]

#### 1. Організація облікової служби на підприємстві

Господарський облік, до складу якого входить фінансовий, податковий, статистичний і управлінський облік, в умовах ринкової економіки важливо так організувати, щоб не допускати і пропусків в системі облікового процесу. З іншого боку, зайва деталізація та перевиробництво обліково-економічної інформації пригальмовує процес прийняття оперативних управлінських рішень керівниками і спеціалістами підприємства.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах регламентується ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

	76	Страхові платежі
	79	Фінансові результати

### 3. Порядок формування фінансових результатів та відображення їх в обліку

Закінчується 7 клас рахунком 79 «Фінансові результати». Цей рахунок призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства.

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

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і потрапляє до бухгалтерського балансу.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат основної діяльності»

792 «Результат фінансових операцій»

793 «Результат іншої діяльності».

Закриття рахунка 79 «Фінансові результати» здійснюється по закінченні звітного періоду (місяця чи календарного року).

Фінансовий результат від операційної діяльності включає в себе фінансовий результат від реалізації, а також інші операційні доходи і витрати.

Для обліку операцій, пов'язаних з реалізацією, використовуються рахунки: 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації».

Для обліку операцій з реалізації готової продукції використовуються такі субрахунки: 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

1. Покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
2. Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
3. Сума доходу може бути достовірно визначена;
4. Є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Бухгалтерські записи відображення операцій з реалізації готової продукції:

1. Відображено виручку від реалізації готової продукції: Дт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

капіталу. Для обліку цих витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 95 «Фінансові витрати».

Витрати інвестиційної діяльності включаються в себе витрати на капітальне будівництво, придбання та виготовлення необоротних активів, 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». Зміст та порядок обліку на цих рахунках розглянуто у попередніх темах.

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 від участі в капіталі ведеться на рахунку 96 «Втрати від 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 іншої діяльності, що не знайшли відображення на інших рахунках класу 9. До таких витрат, зокрема, відносяться: втрати від неопераційних курсових різниць, уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій, списання необоротних активів тощо.

Зміст записів за дебетом і кредитом рахунку 97 «Інші витрати», як і інших рахунків класу 9: за дебетом здійснюється накопичення витрат за рік, а за кредитом — їх списання у кінці звітної 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, нарахованого протягом року, використовується рахунок 98 «Податки на прибуток».

Планом рахунків співвідношення доходів і витрат діяльності підприємства визначено спеціальними рахунками, класифікація яких за групами наведена у таблиці 9.1.

Таблиця 9.1

**Співвідношення рахунків доходів і витрат**

№	Найменування рахунків витрат	№	Найменування рахунків доходів
90	Собівартість реалізації	70	Доходи від реалізації
91	Загальновиробничі витрати		
92	Адміністративні витрати		
93	Витрати на збут		
94	Інші витрати операційної діяльності	71	Інший операційний дохід
95	Фінансові витрати	73	Інші фінансові доходи
96	Втрати від участі в капіталі	72	Дохід від участі в капіталі
97	Інші витрати	74	Інші доходи
98	Податок на прибуток		

користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

Підприємство самостійно:

визначає облікову політику підприємства;

обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;

визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

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

забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням витрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

## 2. Формування облікової політики

Згідно Закону України **облікова політика** - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Підприємство формує свою облікову політику, починаючи діяльність, відобразивши її в наказі про облікову політику. Наказ затверджується керівником підприємства (власником).

Наказ про облікову політику підприємство підготує один раз – на початку своєї діяльності і в подальшому при необхідності вносить до нього зміни.

Розділом 6 НП(С)БО 1 визначено, що підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

1. Принципів оцінки статей звітності.
2. Методів обліку щодо окремих статей звітності.

Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарт) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

1. Подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій.
2. Подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

1. Коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.
2. Повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності (ф.5).

Наказ про облікову політику повинен мати такі розділи:

- тривалість операційного циклу;
- є активи оборотними чи ні;
- є зобов'язання довгостроковими чи поточними;
- обрання форми бухгалтерського обліку;
- затвердження правил документообігу і технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстр аналітичного обліку тощо;

допоставлення, водовідведення, охорона) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки 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 за тариювання 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 необоротних активів, 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), транспортноекспедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) 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 соціальнокультурного 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».

До витрат фінансової діяльності відносяться витрати на проценти за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою, а також витрати, пов'язані із залученням позикового

витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загально-виробничого 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).

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні.

Змінні загальновиробничі витрати — витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати — витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні та постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (вид продукції, робіт, послуг) із використанням бази розподілу.

Базою для розподілу загальновиробничих витрат можуть бути: години праці заробітна плата обсяг діяльності прямі витрати.

Під час розподілу загальновиробничих витрат необхідно враховувати фактичний рівень потужності діяльності підприємства у співставленні його з нормальним.

Нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат, виходячи з фактичної потужності звітного періоду, постійні — виходячи з нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Для обліку загальновиробничих витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

Реалізована протягом звітного періоду продукція, надані послуги, виконані роботи накопичуються на рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції».

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 необоротних активів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, во-

- встановлення порядку віднесення необоротних матеріальних активів до малоцінних необоротних матеріальних активів та основних засобів та методів нарахування амортизації основних засобів;
- методи амортизації нематеріальних активів;
- передбачають методи оцінки надходження та методи вибуття запасів;
- встановлюється порядок визначення резерву сумнівних боргів;
- формування резерву забезпечення майбутніх витрат;
- встановлення порядку визнання доходу, пов'язаного з наданням послуг;
- визначення переліку складу статей калькулювання собівартості продукції та бази розподілу постійних загальновиробничих витрат;
- створення комісій по інвентаризації, списанню матеріальних цінностей, майна;
- передбачаються строки здачі фінансової, статистичної і податкової звітності;
- встановлюється порядок обробки документів;
- передбачаються строки зберігання бухгалтерських документів.

### 3. Документація як першоджерело облікової інформації

Суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування.

Документування є важливою ланкою в ланцюгу функціонування бухгалтерського обліку. Це початок і основа бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

Документ (лат. *dokumentum*) буквально означає свідоцтво, доказ. У широкому значенні під документом розуміють матеріальний носій, що його використовують у процесі спілкування, на якому за допомогою різних засобів і способів зафіксовано в доцільній для сприйняття формі інформацію. Документи складають у різних сферах людської діяльності (науці, освіті, медицині, техніці, економіці тощо).

Бухгалтерський документ — письмове свідоцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення.

Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документацією. Документація є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки служить для первинного спостереження за господарськими операціями, і обов'язковою умовою для відображення їх в обліку.

**Первинні документи** — це письмові свідоцтва, які фіксують та підтверджують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій. Згідно змін в Законі № 966 первинний документ — це документ, який містить відомості про господарську опера-

цію. Первинні документи мають бути складені під час господарської операції.

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються статтею 9 ("Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку") Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV.

Первинне спостереження, документування та документація відіграють важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, а саме:

- дають уявлення про фактичний стан господарських засобів та їх зміни у процесі кругообороту засобів;
- забезпечують прозорість у роботі підприємства та контроль наявності та руху майна і коштів;
- є юридичним (правовим) свідченням господарських операцій, що здійснюються;
- є важливим джерелом контролю для зовнішніх і внутрішніх користувачів при проведенні ревізії, аудиту, аналізу господарської діяльності.

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

Сучасні інформаційні технології здатні швидко одержувати інформацію і обмінюватися нею. Електронний документ може бути доказом, якщо його складено з дотриманням усіх вимог і можна довести його цілісність і справжність. На сьогодні електронний документообіг і цифровий підпис набули широкого розповсюдження у сфері проведення банківських операцій і комерційних операцій електронної торгівлі.

Використання електронного документообігу і цифрового підпису тепер узаконено і регулюється законами України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22 травня 2003 р. № 851-IV, «Про електронний цифровий підпис» від 22 травня 2003 р. № 852-IV. Однак успішне функціонування системи електронного документообігу залежатиме від уряду та Національного банку України, які повинні розв'язати цілу низку невирішених питань.

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

Щоб бути доказовим і мати юридичну силу, документ має містити обов'язкові реквізити. Термін «реквізити» походить від лат. *requisitum*, що означає «потрібне, необхідне». Такими реквізитами для будь-якого первинного бухгалтерського документа є:

- назва документа (форми);
- дата складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;

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.

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 виробітку робітників, розрахунків 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) амортизація необоротних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду необоротних активів 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

## 2. Облік доходів і витрат підприємства

Планом рахунків для відображення доходів у бухгалтерському обліку передбачені рахунки:

- 70 «Дохід від реалізації»
- 71 «Інший операційний дохід»
- 72 «Дохід від участі в капіталі»
- 73 «Інші фінансові доходи»
- 74 «Інші доходи»
- 76 «Страхові платежі»
- 79 «Фінансові результати»

Облік витрат за елементами передбачає групування витрат за ознакою їх однорідності, незалежно від того, на які конкретно цілі витрати здійснені.

Так, елемент «Матеріальні витрати» включає: сировину й основні матеріали купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби паливо і енергію будівельні матеріали запасні частини тару і тарні матеріали допоміжні та інші матеріали.

До елемента «Витрати на оплату праці» відносяться: заробітна плата за окладами й тарифами премії та заохочення компенсаційні виплати оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Елемент «Відрахування на соціальні заходи» охоплює такі витрати: відрахування на пенсійне забезпечення відрахування на соціальне страхування страхові внески на випадок безробіття відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства відрахування на інші соціальні заходи.

Елемент «Амортизація» включає: амортизацію необоротних активів амортизацію нематеріальних активів амортизацію інших необоротних активів.

Елемент «Інші операційні витрати» включає: витрати на відрядження послуги зв'язку матеріальну допомогу плату за розрахунковокасове обслуговування тощо.

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 рахунка 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 витрат лише на рахунках класу 8 без використання рахунків класу 9, тобто облік витрат за елементами без групування їх за видами діяльності, широко застосовується на підприємствах малого бізнесу, що оподатковуються єдиним податком.

Облік витрат за видами діяльності передбачає групування витрат за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності».

- зміст та обсяг господарської операції;
- одиниця виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інший знак, що дає змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Залежно від характеру операцій до первинних документів можуть бути внесені додаткові реквізити;
- ідентифікаційний код підприємства чи особи;
- номер документа;
- підстава для здійснення операції;
- дані про документ, що засвідчує особу;
- інші додаткові реквізити.

Якщо у первинному документі немає будь-якого обов'язкового реквізиту такий документ недоказовий і не може бути підставою у бухгалтерському обліку. Такі документи, як правило, є причиною ретельного вивчення органами перевірки і контролю і накладення штрафних санкцій. До оформлення первинних бухгалтерських документів ставлять такі вимоги:

- первинні документи мають бути складені в момент здійснення операції, а якщо це неможливо, безпосередньо після її закінчення;
- документи складають на бланках типових форм, затверджених Держкомстатом України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами і відомствами, а також виготовлених самостійно, які мають містити обов'язкові реквізити типових або спеціалізованих форм;
- у разі складання та зберігання первинних документів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами;
- записи в первинних документах роблять у темному кольорі чорнилом, кульковою ручкою, друкарськими засобами чи принтером, що забезпечує зберігання цих записів протягом встановленого терміну зберігання документа;
- вільні рядки в первинних документах прокреслюють;
- у грошових документах суми проставляють цифрами і прописом, перше слово суми записують скраю і з великої літери;
- кожен первинний документ має містити дані про посаду, прізвище і підписи осіб, відповідальних за його оформлення;
- керівник підприємства затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарських операцій, пов'язаних з відпуском товарно-матеріальних цінностей, майна, видачею грошових коштів і документів. Коло таких осіб, як правило, обмежене;
- забороняється приймати до виконання документи на господарській операції, які суперечать законодавчим і нормативним актам, встановлено-

му порядку обліку коштів і матеріальних цінностей, завдають шкоди власникам;

- складаючи первинні документи, можна припуститися помилок. У банківських і касових документах помилки не виправляють. Якщо в таких документах допущено помилку, їх анулюють, а замість них оформлюють нові. В інших первинних документах помилки виправляють коректурним способом, тобто неправильний текст або суму закреслюють тонкою рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильний текст або суму. Виправлення помилок має бути застережено підписом «виправлено» і підтверджено підписом осіб, які підписали цей документ із зазначенням дати виправлення;

- підприємство вживає всіх необхідних заходів щодо запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого терміну, який регулюється спеціальним переліком;

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

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

- первинні документи можуть бути вилученими у підприємства тільки за постановою уповноважених державних органів відповідно до чинного законодавства України. З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, посадові особи підприємства можуть зняти копії та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати вилучення.

Суть документів і їх місце в господарській діяльності підприємства відображаються у їх систематизації, поділі на групи за певними ознаками схожості й відмінності, кожна з яких несе змістове навантаження. Документи класифікують за місцем складання, за призначенням, за порядком складання, за способом використання, за змістом.

За місцем складання бухгалтерські документи поділяють на внутрішні і зовнішні.

Внутрішні документи оформляють (виписують) на підприємстві й тут же застосовують. До них належать: авансові звіти підзвітних осіб, таблиці обліку використання робочого часу, інвентарні картки основних засобів, прибуткові ордери тощо.

Зовнішні документи складають на стороні, їх отримують від інших підприємств і організацій. На вході обов'язково реєструють, оформляють, як правило, на бланках уніфікованих форм. До них належать: рахунки-фактури, платіжні доручення, виписки банків, постанови, листи, угоди тощо.

За призначенням документи поділяють на розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення та комбіновані.

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.

Облік і визнання витрат здійснюється згідно П(С)БО 16 «Витрати».

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 вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

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.

Звичайна діяльність — будьяка діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її або виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частину його доходу.

Інвестиційна діяльність — придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність — діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

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 представляє собою сукупність економічно однорідних витрат.

За елементами операційні витрати поділяються на матеріальні, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.



Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю 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 звітного 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».

Рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності» застосовуються для обліку доходів наступним чином:

За кредитом рахунків 7 класу — валовий дохід.

За дебетом рахунків 7 класу (крім рахунка 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

Розпорядчими є документи, які містять розпорядження (наказ, завдання) на здійснення певної господарської операції. До них належать: накази про прийняття та звільнення з роботи, чеки на отримання готівки в касі банку, платіжні доручення банку на перерахування коштів, довіреність на отримання матеріальних цінностей тощо.

Виконавчими є документи, де підтверджується факт здійснення господарської операції, її виконання певною особою, що подала документ. До них належать: авансові звіти, виписки банків, касові прибуткові й видаткові ордери, акти, квитанції та ін.

Документи бухгалтерського оформлення складаються на основі виконавчих та розпорядчих документів самими працівниками бухгалтерії. Самостійного значення не мають, але необхідні в обліковому процесі. До таких документів належать: меморіальні ордери, бухгалтерські довідки, річні розрахунки (амортизації, розподілу витрат, звітні калькуляції) та ін.

Документи комбіновані поєднують функції перелічених вище документів (розпорядчих, виконавчих, бухгалтерського оформлення). До них належать: авансові звіти, вимоги, наряди та ін. Прикладом комбінованого документа може бути і видатковий касовий ордер, в якому міститься розпорядження керівника про видачу готівки та підтвердження про її фактичну видачу та отримання підписами касира та отримувача грошей.

За порядком складання документи поділяють на первинні й зведені.

Первинні документи складають у момент здійснення господарської операції (прибуткові та видаткові касові ордери, накладні, акти прийому робіт та ін.).

Зведені документи складають на підставі однорідних первинних документів шляхом групування і узагальнення та балансової ув'язки їх показників (звіти касира, авансові звіти, товарні звіти, платіжні відомості та ін.).

За способом використання документи поділяють на разові та накопичувальні.

Разові документи фіксують одномоментно одну або декілька господарських операцій (ордери, вимоги, акти та ін.).

Накопичувальні документи формують інформацію про однорідні господарські операції за певний відрізок часу (день, декаду, місяць). Такі документи використовують багаторазово. До них належать: таблиць обліку робочого часу, лімітно-забірна картка, відомість випуску готової продукції, багатоденні наряди та ін. На відміну від разових, накопичувальні документи використовують з метою обліку після того, як у них записано останню операцію і підбито підсумок всіх записів.

За змістом документи поділяють на грошові, розрахункові, матеріальні.

Грошовими документами оформляють операції, пов'язані з грошовими коштами. До них належать видаткові й прибуткові касові ордери, банківські чеки та ін.

Розрахунковими документами оформляють розрахунки між фізичними і юридичними особами (рахунок-фактура, платіжне доручення, квитанції та ін.).

Матеріальними документами оформляються операції пов'язані з рухом матеріальних цінностей (прибутковий ордер, вимога-накладна, лімітно-забірна картка та ін.).

Із загальної характеристики документів видно, що кожен документ належить водночас до різних класифікаційних груп. Так, акт приймання-передачі основних засобів є одночасно матеріальним, виконавчим, первинним, разовим і внутрішнім документом; рахунок-фактура постачальника — виконавчий, разовий, зовнішній; видатковий касовий ордер — комбінований, первинний, разовий і внутрішній та ін.

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

Документи з моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання проходять певний шлях. Відомо, що первинні документи містять інформацію про факти господарського життя, і ця інформація належним чином опрацьовується, узагальнюється й накопичується з метою одержання підсумкових даних у балансі та звітності. Своєчасний і якісний облік забезпечується певним порядком організації складання й опрацювання документів, або документооборотом.

Документооборотом називаються порядок і шляхи руху документів з моменту їх складання або надходження до моменту здачі в архів.

Головне завдання документообороту — прискорення руху документів, і чим коротше і швидше буде організовано цей процес, тим він буде ефективнішим, і користувачі зможуть вчасно отримати інформацію для прийняття рішень.

Кожне підприємство, враховуючи специфіку своєї господарської діяльності та структури управління, визначає напрями й обсяги документів. Організує документооборот на підприємстві головний бухгалтер чи бухгалтер, який розробляє правила і технологію обробки облікової інформації. Ця технологія визначає основні етапи проходження документів: складання первинних документів або реєстрація тих, що надійшли зі сторони, облікова обробка та реєстрація документів; передача документів на зберігання до архіву.

Організаційно перелічені етапи документопотоку відображаються у спеціальному документі, який називається план (графік) документообороту. Він має визначати здійснення систематичного контролю складання і строків проходження первинних, зведених документів між окремими структурними підрозділами, передачі їх у бухгалтерію. План (графік) документообороту розробляється головним бухгалтером і затверджується керівником. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку складання і подання до бухгалтерії та опрацювання документів є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

11. Який порядок нарахування щорічної основної та додаткової частини відпусток?

12. Дайте визначення терміну „підзвітна особа”.

13. Які документи є підставою для списання коштів з підзвітної особи?

14. У яких випадках підприємство здійснює розрахунки через підзвітних осіб?

15. На підставі яких документів касир видає кошти підзвітній особі?

16. Чи передбачені штрафні санкції за несвоєчасне повернення підзвітних сум?

## **Тема 9 Облік доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства**

### *План викладу і засвоєння матеріалу*

1. Поняття доходів, витрат та їх класифікація
2. Облік доходів і витрат підприємства
3. Порядок формування фінансових результатів та відображення їх в обліку

**Література:** [17;28;29; 36 с. 328-338; 38 с. 312-325]

### **1. Поняття доходів, витрат та їх класифікація**

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід».

Згідно П(С)БО 15 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 за сновників).

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.

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

повернення з відрядження і на наступну добу після одержання авансу на господарські потреби.

Облік розрахунків із підзвітними особами ведеться на рахунку № 372 «Розрахунки з підзвітними особами». На дебет цього рахунка відноситься сума виданого авансу:

Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами» Кт 30 «Каса».

За кредитом рахунка 372 обліковуються витрачені суми:

а) на відрядження:

Дт 91 «Загальновиробничі витрати» — за відрядження цехового персоналу,

Дт 92 «Адміністративні витратами» — за відрядження загальногосподарського персоналу.

б) на господарські витрати:

Дт 20 «Виробничі запаси»

Дт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» — на вартість придбаних запасів або оплачених витратах на їх перевезення, зберігання

Дт 15 «Капітальні інвестиції» — при оплаті витрат на капітальне будівництво, придбання необоротних активів та нематеріальних активів

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Щодо кожного авансового звіту визначається результат використання авансу. Якщо сума авансу перевищує витрати, невикористана сума повертається у касу:

Дт 30 «Каса»

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Якщо ж сума фактичних витрат перевищує суму авансу, перевитрата повертається підзвітній особі з каси:

Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Кт 30 «Каса».

Аналітичний облік розрахунків із підзвітними особами організується у розрізі особових рахунків і щодо кожної авансової суми окремо.

### **Питання для самоконтролю**

1. Які види оплати праці Ви знаєте?
2. Які форми оплати праці застосовуються на підприємствах України?
3. Що таке заробітна плата і складові її частини?
4. Які первинні документи фіксують відпрацьований час або виконаний обсяг робіт?
5. Яким документом оформлюють нарахування оплати праці?
6. На яких рахунках обліковується нарахування заробітної плати?
7. Розкрийте сутність ЄСВ, його розміри і порядок обліку.
8. Що таке ПДФО, його розміри і порядок обліку.
9. Як нараховується допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю? На яких рахунках здійснюється її облік?
10. Які існують форми первинних документів з обліку оплати праці?

Документи, як правило, складаються оперативними працівниками підприємства (касирами, рахівниками цехів, комірниками, майстрами та ін.) або надходять зі сторони через канцелярію з обов'язковою реєстрацією (рахунки, акти, листи, повідомлення тощо). Кожному виконавцю видають виписку з плану (графіка) документообороту, в якій наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, термін їх подання і перелік служб (підрозділів) підприємства, в які передаються ці документи.

При надходженні документів до бухгалтерії проводять їх перевірку:

- за формою (формальна перевірка заповнення всіх реквізитів, відповідності стандарту і формі документа, своєчасності складення документа і подання до бухгалтерії);

- за змістом (змістова перевірка правильності відображення господарської операції, її відповідність законодавчим та нормативним вимогам, інтересам власника чи підприємства);

- арифметична (перевірка правильності проставлених цін і тарифів, розрахованих сум і підсумків).

Перевірені бухгалтерією документи проходять облікову реєстрацію. Процес обробки в бухгалтерії прийнятих від виконавців бухгалтерських документів включає три етапи: розцінка (таксування), групування і бухгалтерське проведення (проводка).

Розцінка (таксування) документів полягає у проставленні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий здійснюється в самому документі шляхом множення показника на ціну. Ця операція характерна для документів, якими оформлюють рух матеріальних цінностей (вимоги-накладні, лімітно-забірні карти тощо), оскільки в момент їх складання записують тільки кількісні показники. Документи, в яких проставлено ціну та суму, не підлягають розцінці. У результаті розцінки здійснюється оцінка господарської операції у грошовому вимірнику.

Групування документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи з метою підготовки зведених даних (за складами, цехами, замовленнями, касами тощо) і спрощення ведення первинного обліку. Документи, згруповані за певними ознаками однорідності в накопичувальні та групувальні відомості, істотно скорочують подальші реєстраційні операції.

Бухгалтерське проведення (проводка) передбачає вказування у первинних або згрупованих документах (відомостях) бухгалтерської проводки (кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку), яку в майбутньому буде відображено в регістрах бухгалтерського обліку, а потім у звітності. Здебільшого первинні документи, накопичувальні та групувальні відомості, меморіальні ордери містять для зазначення кореспондуючих рахунків спеціальні графи.

Оформлені бухгалтерськими кореспонденціями документи обліку використовують для подальшого відображення господарських операцій, що в них містяться, у регістрах синтетичного й аналітичного обліку. На

цьому практично завершується облікова робота з первинними бухгалтерськими документами. Первинні документи, виконавши свою обліково-аналітичну функцію, підлягають передачі в архів.

Для зберігання документів призначені архіви. Розрізняють поточні й постійні архіви. Поточний архів організують безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітнього року, оскільки в поточному році часто є потреба звертатися до нього за довідками й інформацією. Поточний архів міститься у спеціальних закритих шафах. Постійний архів розміщується у спеціально обладнаному приміщенні й призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітів, а й справ інших підрозділів і служб підприємства. Всі прийняті на зберігання справи реєструють в архівній книзі, що полегшує пошук документів чи справу в разі необхідності.

Відповідно опрацьовані: систематизовані у хронологічному порядку, прошиті й марковані ярликами (рубриками) документи з поточного архіву передають у постійний після закінчення звітнього року. Первинна документація зберігається в архіві окремо від облікових реєстрів.

Терміни зберігання документів у постійному архіві визначено Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України. Відповідно до Переліку, затвердженого наказом цього управління від 20 липня 1998 р. № 41, документи поіменовані в розд. 42. Бухгалтерський облік та звітність зберігаються від 3 до 5 років.

Так, для первинних документів, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для бухгалтерських і податкових записів, встановлено термін зберігання 3 роки; розрахунково-платіжних відомостей, актів документальних ревізій, податкових та інших перевірок — 5 років; особових рахунків робітників та службовців, студентів — 75 років; статуту та положення, бухгалтерські звіти і баланси, передавальні, розділювальні та ліквідаційні баланси зберігаються постійно.

Після закінчення встановлених термінів зберігання документи, що мають особливо важливе значення, передають на безстрокове зберігання до державного архіву, а інші документи підлягають знищенню спеціальною комісією за актом з відповідною відміткою в архівній книзі.

#### 4. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку

Інвентаризація – це спосіб встановлення (опису) фактичної наявності та обліку засобів і джерел (або їх відсутності), ТМЦ, грошових коштів, незавершеного виробництва та інших засобів і джерел.

Інвентаризація – це не тільки перевірка фактичної наявності цінностей; вона доповнює документацію, виступає важливим способом перевірки достовірності даних обліку; за допомогою інвентаризації виявляється все те, що не було враховано в поточному обліку. Інвентаризація проводиться шляхом виявлення в натурі засобів за допомогою перерахунку, обміру, зважування.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності зобов'язані провадити

Таблиця 8.5

#### Господарські операції щодо обліку відпустки працівникам і допомоги з тимчасової непрацездатності

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Нараховано відпусткові робітникам	23, 91-94	661
2	Нараховано відпусткові робітникам за рахунок коштів забезпечення виплат відпусток	471	661
3	Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності:		
	- за перші 5 календарних днів за рахунок підприємства	949	663
	- за рахунок коштів ФСС з ТВП	652	663
4	Нараховано матеріальну допомогу, передбачену колективним договором	949	661
5	Виплачено підприємством допомогу з тимчасової непрацездатності	663	301 (311)

#### 6. Облік і документування інших розрахунків з працівниками підприємства

Основна питома вага розрахунків з працівниками підприємства крім розрахунків по оплаті праці припадає на розрахунки з підзвітними особами.

**Підзвітні особи** — це працівники підприємства, яким із каси видано під звіт грошові кошти для поїздки у відрядження або для закупівлі товарів (оплати послуг) з подальшим звітом про використання виданих сум..

Перелік осіб, яким видається аванс під звіт, встановлюється наказом керівника, що служить документом на видачу авансу на господарські потреби, а в разі видачі авансу на відрядження оформлюється, крім того, і посвідчення про відрядження.

Строк відрядження в межах України не може перевищувати 30 календарних днів; за кордон - 60 календарних днів.

Згідно з пп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу до податкових витрат можуть відноситися добові для відряджень у межах України у розмірі не більш як 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітнього) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження (417,03 грн в 2019р.), а для відряджень за кордон - не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним курсом, установленим НБУ, у розрахунку за кожен день для відряджень за кордон..

Фактичні витрати, оплачені підзвітними особами, підтверджуються товарними і фіскальними чеками магазинів, квитанціями відділень зв'язку, актами купліпродажу — на підтвердження господарських витрат; проїзними документами, квитанціями готелів тощо — на підтвердження витрат на відрядження. Зведеним документом витрат, оплачених підзвітними особами, є авансовий звіт, який складається не пізніше 5ти робочих днів після

- за дебетом рахунків витрат поточного періоду, на які списуються витрати з оплати праці працівника (23, 91, 92, 93);

- за дебетом рахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» у випадку, якщо суми, нарахованої до резерву відпусток, досить для виплати відпускних у поточному періоді.

Допомога з тимчасової непрацездатності надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату його зарплати при настанні страхових випадків. Порядок надання допомоги в деяких страхових випадках наведено у табл. 8.4.

Таблиця 8.4

#### Порядок надання допомоги в деяких страхових випадках

Страховий випадок	Умови надання допомоги	Тривалість виплати
Тимчасова непрацездатність у результаті захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком	Допомога за перші 5 календарних днів надається за рахунок коштів власника підприємства, починаючи з 6-го дня – за рахунок коштів ФСС з ТВП	За весь період непрацездатності – до її відновлення або до встановлення інвалідності. Для осіб, зайнятих на сезонних і тимчасових роботах, допомога надається не більше ніж за 75 календарних днів протягом календарного року.
Необхідність догляду за хворою дитиною віком до 14 років	Надається з 1-го дня непрацездатності за рахунок коштів ФСС з ТВП	Не більше ніж за 14 календарних днів
Необхідність догляду за хворим членом сім'ї (крім догляду за дитиною до 14 років)		Не більше ніж за 3 календарних дні. У виняткових випадках – не більше ніж за 7 календарних днів.
Догляд за дитиною віком до 3 років або дитиною-інвалідом до 16 років у разі хвороби матері або іншої особи, яка доглядає за цією дитиною		За весь період захворювання
Карантин, накладений органами санітарно-епідеміологічної служби	Надається з 1-го дня	За весь час відсутності на роботі у зв'язку з карантинном

Допомога з тимчасової непрацездатності розраховується виходячи із середньоденної заробітної плати засахованої особи за розрахунковий період. Розрахунковим періодом є останні 6 календарних місяців (з 1-го до 1-го числа), що передують тому місяцю, у якому настав страховий випадок, або фактично відпрацьовані календарні місяці.

Розмір допомоги залежить від величини страхового стажу застрахованої особи та визначається у відсотках при страховому стажі: до 5 років – 60%; від 5 до 8 років – 80%; понад 8 років – 100%.

Виплати допомоги з тимчасової непрацездатності обліковуються за кредитом рахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» і дебетом відповідних рахунків витрат.

інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

З метою встановлення єдиних правил і методологічних засад при організації і проведенні інвентаризації, для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, порядок проведення та документального оформлення інвентаризації має відповідати вимогам Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої Наказом Міністерства Фінансів України від 11 серпня 1994 року № 69).

Як правило, інвентаризацію проводять за різними об'єктами станом на 31 жовтня, на 30 листопада та на 31 грудня.

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне й своєчасне її проведення несе керівник підприємства. За достовірність даних, відображених у інвентаризаційних описах, відомостях, актах, відповідають особи, що їх підписали — члени інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальні особи.

Головний бухгалтер, разом із керівниками відповідних підрозділів та служб зобов'язаний контролювати дотримання встановлених правил проведення інвентаризації.

Для проведення інвентаризацій на підприємствах створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія, яка здійснює інвентаризацію активів та зобов'язань протягом року за планом-графіком інвентаризації та за умови виникнення виробничої необхідності.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

а) при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

б) перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітнього року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів – один раз у п'ять років;

в) при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому - передачі справ);

г) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);

д) за приписом судово-слідчих органів;

е) у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);

є) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитись у разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів в межах одного органу, до сфери управління якого входять ці підприємства;

ж) у разі ліквідації підприємства

У випадках, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, інвентаризації підлягають також майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству, та облік яких ведеться на позабалансових рахунках.

Основними завданнями інвентаризації є:

а) виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;

б) установлення лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

в) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;

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

д) перевірка реальності вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах, розпорядчим документом їх керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, які очолюються керівником підприємства або його заступником.

Інвентаризація основних засобів проводиться не менше одного разу на три роки і не раніше 1 жовтня.

Грошових коштів, цінностей та бланків суворої звітності – не менше одного разу на квартал.

Розрахунків платежів до бюджету – не менше одного разу на квартал.

Готових виробів, сировини, пального та інших матеріалів, кормів – не менше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня.

Залежно від повноти охоплення засобів (коштів) інвентаризації поділяються на повні й часткові. Інвентаризація, що охоплює всі засоби, кошти і розрахунки підприємства, називається повною, і вона річна. Часткова інвентаризація охоплює лише якийсь один вид засобів, коштів, ТМЦ.

У результаті зіставлення облікових даних з фактичними можуть бути виявлені такі факти:

- фактичний і бухгалтерський залишки збігаються;
- фактичний залишок менше облікового – нестача;
- фактичний залишок більше бухгалтерського облікового – надлишок.

Надлишки підлягають оприбуткуванню та зараховуються як дохід

ний період на відповідну кількість календарних днів року або меншого відпрацьованого періоду (без урахування святкових і неробочих днів). Отриманий результат помножується на число календарних днів відпустки (Порядок № 100).

$$\text{Від} = \text{Д} : (\text{К} - \text{С}) \times \text{К}_{\text{від}},$$

Від – сума відпусткових;

Д – сумарний заробіток за останні перед відпусткою 12 місяців (або за менший фактично відпрацьований період);

К – відповідна кількість календарних днів року (або меншого відпрацьованого періоду);

С – святкові та неробочі дні, установлені ст. 73 КЗпП, що припадають на розрахунковий період;

$\text{К}_{\text{від}}$  – число календарних днів відпустки, що надається працівникові.

У табл. 6 подано виплати, які враховуються (або не враховуються) при розрахунку середньої заробітної плати для нарахування відпусткових.

Таблиця 8.3

**Виплати, які враховуються (або не враховуються) при розрахунку середньої заробітної плати для нарахування відпусткових**

№ п/п	До розрахунку середньої зарплати включаються	До розрахунку середньої зарплати не включаються
1	Основна заробітна плата	Виплати за разові доручення, які не входять до обов'язків працівника
2	Доплати і надбавки (за наднормовану роботу та роботу в нічний час; суміщення професій і посад; розширення зон обслуговування; вислугу років та ін.)	Компенсаційні виплати на відпустку
3	Виробничі премії	Матеріальна допомога
4	Винагороди за підсумками роботи за рік і вислугу років	Вихідна допомога та допомога працівникам, які виходять на пенсію
5	Виплати за час, протягом якого працівникові зберігався середній заробіток: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Попередньої відпустки</li> <li>- Виконання державних і громадських обов'язків</li> <li>- Службового відрядження</li> </ul>	Компенсаційні виплати на відрядження (добові, оплата за проїзд, витрати на наймання житла та ін.)
6	Сума індексації заробітної плати	Премії за винаходи і раціоналізаторські пропозиції, за збір лому кольорових металів та ін.
7		Пенсії, державна допомога та ін.
8	Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю	Дотації на обіди, вартість безкоштовно виданого спецодягу, спецзуття та ін.

І відповідно до Інструкції № 5 і ст. 21 Закону № 504, і по суті своїй «відпускні» — це зарплата, виплачувана працівникові за період перебування у відпустці. Однак, залежно від того, за рахунок чого будуть нараховуватися суми відпускних (за рахунок створеного резерву майбутніх відпусток або за рахунок витрат поточного періоду) відпускні, що відображаються, як і зарплата, на рахунку 661 «Розрахунки з працівниками з оплати праці», будуть відображені:

падають святкові та неробочі дні, тривалість відпустки збільшується на кількість таких днів.

Щорічну відпустку з ініціативи роботодавця можна перенести на інший період, ніж це встановлено графіком відпусток, лише з письмової згоди працівника і за узгодженням з профспілкою (іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом). Однак можливо це лише в тому винятковому випадку, якщо надання щорічної відпустки в раніше обумовлений період може несприятливо відобразитися на нормальному ході роботи підприємства (ст. 11 Закону № 504).

Щорічну відпустку на вимогу працівника можна перенести на інший період у випадку:

- порушення роботодавцем строку письмового оповіщення працівника про час надання відпустки не пізніше, ніж за два тижні до початку відпустки;

- несвочасної виплати роботодавцем відпускних, строк виплати яких установлений не пізніше, ніж за три дні до початку відпустки.

Перенесення (продовження) відпустки можна здійснити також у випадку:

- тимчасової непрацездатності працівника, засвідченої у встановленому порядку;

- виконання працівником державних або громадських доручень, якщо відповідно до законодавства він підлягає звільненню на цей час від основної роботи зі збереженням заробітної плати;

- настання строку відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами;

- збігу щорічної відпустки з відпусткою у зв'язку з навчанням без відриву від виробництва.

За бажанням працівника, вираженим в письмовій формі, і за згодою роботодавця щорічну відпустку можна поділити на частини. Однак при цьому потрібно дотримуватися умов, закладеної в ст. 12 Закону № 504: основна безперервна частина відпустки повинна складати не менше 14 календарних днів, хоча чинним законодавством і не встановлено жорстко, яка частина відпустки може бути використана першою

Підставою для надання відпустки, її подовження або перенесення є заява працівника і наказ по підприємству, підписаний керівником підприємства.

Наказ складається в двох екземплярах, один із яких залишається у відділі кадрів, а другий передається в бухгалтерію роботодавця. На підставі наказу про надання відпустки відділ кадрів робить відмітки в особистій картці працівника за формою № П-2, а бухгалтерія здійснює розрахунки відпускних.

Відпустка без збереження заробітної плати працівнику може бути надана лише на період не більше 15-ти календарних днів на рік за угодою між працівником і роботодавцем.

Розмір відпускних визначається виходячи із середньоденної зарплати, що визначається шляхом розподілу сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців або за менший фактично відпрацюва-

підприємства і встановлюється причина виникнення надлишку і винних у цьому осіб.

Нестача може бути як убуток цінностей у межах затверджених норм (норми природного убутку), а понаднормові покриваються за рахунок встановлення винних осіб, або списуються на витрати підприємства.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50% від балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, відповідного розміру ПДВ та АП за формулою:

$$P_3 = ((B_v - A) \times I_{\text{инф}} + \text{ПДВ} + \text{АП}) \times 2,$$

де  $P_3$  – розмір збитків;

$B_v$  – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей;

$A$  – амортизаційні відрахування;

$I_{\text{инф}}$  – загальний індекс інфляції, який розраховується за даними Мінстату;

АП – акцизний податок.

За результатами проведення інвентаризації складається Акт інвентаризаційної комісії.

Таким чином, інвентаризація виступає одночасно і формою фактичного контролю засобів.

## 5. Облікові реєстри і форми бухгалтерського обліку

Обліковий реєстр — це спеціальна таблиця, призначена для відображення (узагальнення) документально оформлених господарських операцій у первинних документах У системі рахунків, накопичення та зберігання облікової інформації.

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

Інформація, що міститься в облікових реєстрах, використовується для оперативного управління, економічного аналізу діяльності підрозділів і підприємства в цілому, а також для складання звітності. Тому своєчасне і повне відображення господарських операцій в облікових реєстрах — одна із обов'язкових умов якості й оперативності обліку.

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

Перенесення інформації має здійснюватися у порядку надходження первинних документів до місця обробки (бухгалтерії) або не пізніше терміну, що забезпечує своєчасну звітність, наприклад, нарахування і виплату заробітної плати, складання бухгалтерської, статистичної звітності тощо.

Регістри бухгалтерського обліку мають містити назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Форми облікових реєстрів рекомендуються Міністерством фінансів України або розробляються міністерствами і відомствами за умови дотримання загальних методологічних принципів. Так, нині питання використання реєстрів бухгалтерського обліку регулюються Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 966-XIV та методологічними рекомендаціями щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356.

Підприємства, які складають облікові реєстри на машинних носіях, зобов'язані забезпечити технічні засоби для їх відтворення у зручному для прочитання вигляді.

Облікові реєстри складаються щомісяця і підписуються виконавцями та головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства. Ведення облікових реєстрів та контирування документів первинного обліку здійснюють із застосуванням, щонайменше, коду класів рахунків і коду синтетичного рахунка. Аналітичні дані в облікових реєстрах мають узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця.

За своїм зовнішнім виглядом облікові реєстри поділяють на книги, картки й окремі листки.

Бухгалтерські книги застосовують для ведення записів із синтетичного й аналітичного обліку. В них всі листки зброшуровано, пронумеровано, на останній сторінці вказано кількість сторінок, з підписом керівника, головного бухгалтера, а також скріплено печаткою. До них належать: Касова книга, Головна книга, книга Журнал-Головна та ін. Бухгалтерські книги — раціональний та надійний спосіб збереження облікових реєстрів. Вони досить широко застосовуються для ведення обліку коштів, товарно-матеріальних цінностей тощо.

Облікові реєстри-картки. Прикладом можуть бути картки кількісно-сумового обліку матеріалів. Картки не скріплюються між собою і зберігаються у спеціальних ящиках. Картки ведуть на підприємствах, де не застосовується обчислювальна техніка для відображення аналітичних даних (докладний опис про об'єкт обліку) за кожною номенклатурою обліку (товарно-матеріальних цінностей, основних засобів тощо). Залежно від облікованого об'єкта картки аналітичного обліку поділяють на картки кількісно-сумового обліку, призначені для обліку товарно-матеріальних цінностей, картки контокорентної форми, призначені для обліку розрахунків, та багато-графні, призначені для обліку витрат на виробництво. Крім типових форм карток, в обліковій практиці застосовують інші спеціальні форми, як

1.	Нараховано єдиний внесок роботодавцем на фонд оплати праці, винагороду фізичним особам за цивільно-правовими договорами, допомогу з тимчасової втрати працездатності	23 "Виробництво" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"
Операції по дебету рахунку		
2.	Перераховано єдиний внесок	311 "Поточні рахунки в національній валюті"

## 5. Облік відпусток та тимчасової непрацездатності працівників підприємства

Право на відпустку відповідно до ст. 2 Закону України «Про відпустки» від 15.11.96 р. № 504 мають всі категорії працівників, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями, незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої приналежності, а також незалежно від режиму їхньої роботи. Таким чином, право на відпустку мають як штатні працівники, так і сумісники, а також сезонні і тимчасові працівники, яким відпустка надається пропорційно до відпрацьованого ними часу (ст. 6 Закону № 504).

Не мають права на відпустку громадяни, які працюють за договорами цивільно-правового характеру і фізособи-підприємці.

Ст. 4 Закону № 504 установлені такі види відпусток:

- щорічна відпустка: основна і додаткова (за роботу зі шкідливими і важкими умовами праці; за особливий характер роботи тощо);
- додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;
- творчі відпустки;
- соціальні відпустки (у зв'язку з вагітністю та пологами; для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку; додаткова відпустка працівникам, які мають дітей);
- відпустки без збереження заробітної плати;
- інші види відпусток, установлені законодавством, генеральними, галузевими і регіональними угодами, колективними і трудовими договорами.

Конкретна тривалість щорічної основної та додаткової відпусток установлюється колективним або трудовим договором залежно від результатів атестації робочих місць за умовами праці та часу зайнятості працівника в цих умовах. При цьому щорічні додаткові відпустки за бажанням працівника можуть надаватися одночасно з щорічною основною відпусткою або окремо від неї. При цьому загальна тривалість щорічних основної та додаткової відпусток не може бути менше 24 календарних днів за відпрацьованим календарний рік і перевищувати 59 календарних днів, а для працівників, зайнятих на підземних гірських роботах, — 69 календарних днів.

Святкові та неробочі дні, установлені ст. 73 КЗпП, при визначенні тривалості щорічної чергової відпустки та додаткових відпусток не враховуються. У випадку, якщо на той період, у якому надається відпустка, при-



безпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Основною ідеєю Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI є запровадження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що замінить страхові внески до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві.

Платником єдиного внеску на підприємстві є роботодавець. Ставка ЄСВ 22% і вона нараховується на ФОП.

Для підприємств, установ та організацій, незалежно від форм їх власності, видів діяльності та господарювання, що використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту), цивільно-правового договору чи на інших передбачених чинним законодавством умовах, *єдиний внесок нараховується на суму оплати праці за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші компенсаційні та заохочувальні виплати (у тому числі в натуральній формі), які визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці" від 24.03.1995р. № 108/95-ВР та на суму винагороди фізичним особам за цивільно-правовими договорами.* Така ж база утримання соціального внеску становитиме для працівників - громадян України, іноземців та осіб без громадянства, що працюють на таких підприємствах.

*Єдиний внесок підлягає сплаті незалежно від фінансового стану платника.*

Всі платники зобов'язані своєчасно та правильно відображати в обліку операції з нарахування, утримання та сплати сум єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування, що затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, для бухгалтерського обліку таких операцій передбачено рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням», до якого відкривають окремий субрахунок 657 «Розрахунки за єдиним внеском».

За кредитом цього субрахунку показують нарахування та утримання єдиного внеску, а за дебетом - його перерахування.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку розрахунків за єдиним внеском наведений у таблиці 8.2.

Таблиця 8.2

**Порядок відображення операцій на рахунку 657 «Розрахунки за єдиним внеском»**

№ п/п	Зміст операції	Кореспондуючий рахунок
<b>Операції по кредиту рахунку</b>		

наприклад, картки складського обліку, інвентарні картки тощо. Зібрані разом картки складають картотеку, яка розділяється за певними ознаками.

Облікові регістри-листки мають стандартний формат, кожний з них призначений для обліку певних операцій і залежно від цього має специфічний зміст. До таких листків належать журнали-ордери, відомості, розроблявальні групові таблиці тощо. У них, як правило, систематизують інформацію, необхідну для контролю й економічного аналізу.

За обсягом змісту облікові регістри поділяють на регістри синтетичного й аналітичного обліку та комбіновані. Такий поділ обумовлений відмінностями і призначенням синтетичних і аналітичних рахунків, різним ступенем узагальнення облікових даних та їх комбінування.

Синтетичні облікові регістри — це регістри, в яких облік ведуть за синтетичними рахунками: Головна книга, Журнал-ордер, Журнал-Головна. Всі вони є матеріальними носіями синтетичного обліку.

Аналітичні облікові регістри — це регістри, в яких облік ведеться за аналітичними рахунками. Дані подають у натуральних, трудових і вартісних вимірниках. До таких регістрів належать книги, картки. У цих регістрах враховують специфіку обліковуваних об'єктів.

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

За видами бухгалтерських записів облікові регістри поділяють на хронологічні, систематичні та змішані (комбіновані).

Хронологічними називаються регістри, призначенням яких є реєстрація операцій у порядку хронологічної послідовності їх виконання та оформлення. Так, ведеться Касова книга, в якій рух коштів у касі відображається за їх отриманням і видачею. До таких регістрів належать: Журнал реєстрації операцій, де записують всі господарські операції в календарній послідовності їх здійснення, журнал обліку надходження готової продукції, вантажів, відомість відвантаження і реалізації продукції; таблиць відпрацьованого часу та ін. Особливе значення цих регістрів полягає в їх оперативній та контрольній функціях, характеристиці руху об'єктів обліку.

Систематичними називаються облікові регістри, в яких виконується групування однорідних операцій на синтетичних і аналітичних рахунках. Такі записи ведуть у Головній книзі, в якій узагальнюються записи за кожним синтетичним рахунком, а також на картках і книгах, де відображаються і групуються дані аналітичного обліку.

Комбінованими називаються регістри, в яких одночасно поєднуються хронологічний і систематичний записи. Таку побудову має книга Журнал-Головна, в якій перша частина відображає журнал реєстрації операцій, а друга — групування операцій на синтетичних рахунках.

За будовою облікові реєстри поділяють на односторонні, двосторонні, багатографні та шахові.

В односторонніх облікових реєстрах подають дані про господарську операцію, суму якої записують за дебетом або за кредитом відповідного рахунка. Як правило, записи за дебетом і кредитом розміщують поруч на правій стороні реєстру, зліва розміщують інформацію щодо дати, номера, змісту операції тощо. Залежно від змісту обліковуваних операцій односторонні реєстри поділяють на контокорентні, кількісно-сумового і кількісно-сортового обліку. Прикладом таких реєстрів є Касова книга, картки аналітичного обліку розрахунків, Книга складського обліку, картки кількісно-сумового обліку матеріалів тощо.

Двосторонні облікові реєстри складаються з двох частин: в одній подають дані про дебетові обороти на рахунок, а у другій — про кредитові обороти на цьому рахунку. Двостороння будова реєстрів характерна для Головної книги.

Багатографні облікові реєстри — це реєстри, в яких одна з граф (найчастіше дебетова) поділена на кілька граф. До такого виду облікових реєстрів належить Журнал-ордер, де окремі графи використовують для аналітичного обліку за рахунками, суми яких групують за певними показниками (наприклад, розшифрування дебетових оборотів, облік витрат за статтями калькуляції тощо).

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

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

Під формою бухгалтерського обліку розуміють систему взаємопов'язаних між собою облікових реєстрів встановленої форми і змісту з визначеною послідовністю запису в них господарських операцій.

Форма бухгалтерського обліку — це технологія і організація облікового процесу з відповідними способами, технікою документування і обліковою реєстрацією.

До сучасних форм ведення бухгалтерського обліку належать такі: журнал головна, меморіально-ордерна, журнально-ордерна, автоматизована, спрощена система обліку.

При меморіально-ордерній формі синтетичний облік ведеться у книгах або відомостях. Для аналітичного обліку використовують книги, відомості, картки. Основним документом, що складається на основі первинних та зведених документів є меморіальний ордер.

б) утримує дитину-інваліда — у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;

в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;

ґ) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена підпунктом "б";

д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянина, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;

е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту", крім осіб, визначених у підпункті "б";

4. у розмірі, що дорівнює 200 відсоткам суми пільги, визначеної пунктом 1 цього пункту, — для такого платника податку, який є:

а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями "За відвагу";

б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту";

в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;

г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

ґ) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

Отже, формули для розрахунку ПДФО:

- якщо працівник не має права на одержання ПСП

ПДФО = Зарплата x 18%;

- якщо працівник має право на ПСП:

ПДФО = (Зарплата – ПСП) x 18%.

#### 4 Облік ЄСВ

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі - єдиний внесок) - консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою за-

недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри.

Ставка ВЗ – 1,5%. Нарахування та утримання ВЗ здійснюється за загальним порядком Дт 661 і Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги:

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

При розрахунку розміру ПДФО в 2019 році використовують наступні показники (табл. 8.1):

Таблиця 8.1

**Зведена таблиця зарплатних та соціальних показників**

Показники	Діють у 2019 році (грн):		
	01.01.19 р. по 30.06.19р	01.07.19 р. по 30.11.19р.	з 01.12.19р.
Мінімальна заробітна плата	4173		
Прожитковий мінімум на працездатну особу	1921	2007	2102
Податкова соціальна пільга	Протягом усього 2019 р.: звичайна – 960,5 грн, підвищена – 1440,75 грн, подвійна – 1921,0 грн		
Граничний дохід, до якого застосовується ПСП	Протягом усього 2019 року – 2690,00 грн		
Максимальний розмір доходу, з якого сплачується ЄСВ	62595,00		
Мінімальний розмір ЄСВ	918,06		

**Розміри ПСП**

1. у розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку;

2. у розмірі, що дорівнює 50 відсоткам суми пільги, визначеної пунктом 1 – для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожен таку дитину;

3. у розмірі, що дорівнює 150 відсоткам суми пільги, визначеної пунктом 1 – для такого платника податку, який:

а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – у розрахунку на кожен дитину віком до 18 років;

Журнально-ордерна форма обліку базується на широкому використанні накопичувальних і групувальних реєстрів, а саме дані з первинних документів нагромаджуються у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку.

Основними реєстрами журнально-ордерної форми є журнали-ордери, які побудовані за кредитовою ознакою і мають шахматну форму. Записи сум господарських операцій ведуться в них в хронологічному порядку, по кредиту рахунків з розбивкою по кореспондуючих дебетових рахунках. При цьому дані про господарські операції з документів можуть або зразу переноситись в журнал-ордери, або попередньо у допоміжні відомості і розроблювані таблиці. Визначальним у даному випадку є число фіксованих операцій. Сама побудова журналів-ордерів дає можливість в один робочий прийом відобразити операцію одноразово по дебету і кредиту кореспондуючих рахунків, що помітно скорочує обсяг облікової роботи. Крім того, журнали-ордери ведуться по одному чи по декількох рахунках. Вони пристосовані до складання звітності, а ряд з них суміщує в собі синтетичний і аналітичний облік, що є одним з важливих принципів і перваг журнально-ордерної форми.

В кінці місяця підсумки із журналів-ордерів переносять в головну книгу, яка призначена для узагальнення даних, відображених в журналах-ордерах, перевірки правильності записів поррахунках і для складання звітного балансу. Її відкривають на рік, на кожний рахунок в головній книзі відводять один листок. В ньому показують сальдо початкове, обороти, кінцеве сальдо по кожному синтетичному рахунку. Кредитові обороти при розносці записують одним записом, а дебетові – по кореспондуючих рахунках. Отже, по кожному рахунку обороти по дебету з зазначенням кореспондуючим рахунків по кредиту показують в Головній книзі, а обороти по кредиту із зазначенням кореспондуючих рахунків по дебету у відповідних журналах-ордерах.

Послідовність записів господарських операцій при журнально-ордерній формі зображена на рис. 3.1.

Більш ефективною є автоматизована форма обліку і обробки інформації. Створення і впровадження в практику обліку ЕОМ привело до розробки нової форми бухгалтерського обліку – таблично-автоматизованої, рис. 3.2.

При цій формі здійснюється повна автоматизація збору, передачі, систематизації й обробки інформації; крім паперових носіїв бухгалтерської інформації використовуються машинні носії (магнітні стрічки, магнітні диски).

При таблично-автоматизованій формі обліку здійснюються інтеграція обліку на основі одноразового введення і багаторазового використання первинної інформації, а також програмне групування дебетових і кредитових оборотів на рахунках на основі принципу подвійного запису; провадиться автоматизація логічних операцій бухгалтерського обліку.

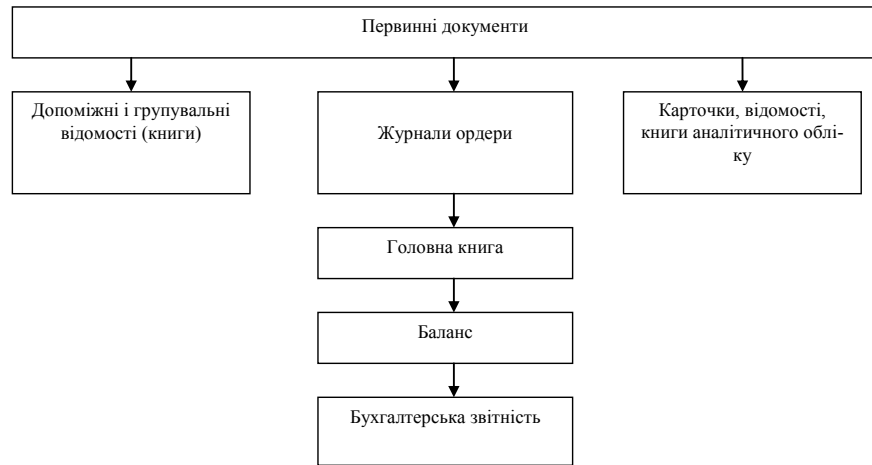


Рис. 3.2 Схема журнально-ордерної форми обліку

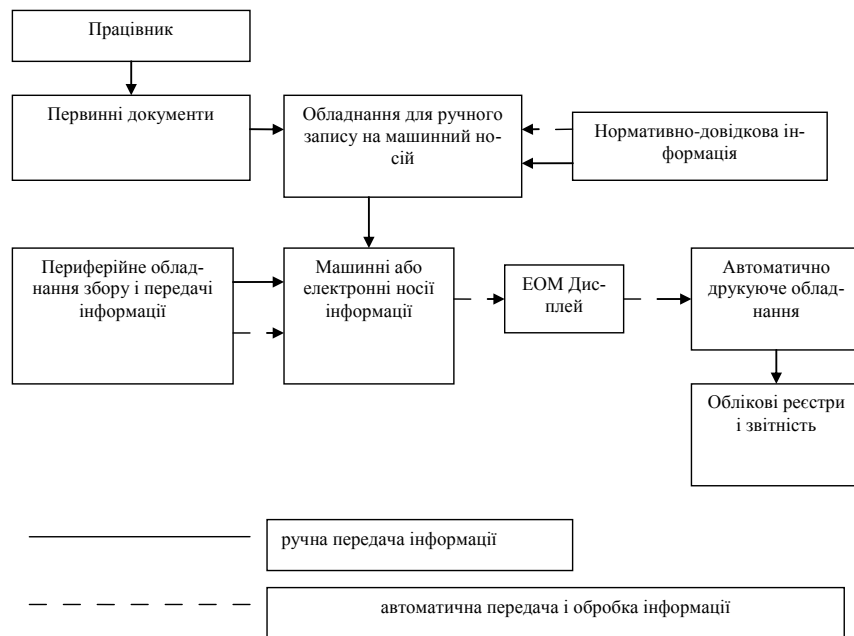


Рис. 3.2 Схема таблично-автоматизованої форми обліку

Спрощену форму ведення бухгалтерського обліку можуть застосовувати суб'єкти малого підприємства.

Спрощена форма обліку може застосовуватися за двома видами:

По кредиту рахунку 661 відображаються нараховані суми. По дебету рахунку 661 відображаються суми, утримані з усіх видів оплати праці і виплата заробітної плати. Залишок по кредиту рахунку 661 відображає суму не-виплаченої працівникам заробітної плати.

Аналітичний облік розрахунків із працівниками ведеться в розрахункових і розрахунково-платіжних відомостях. Нараховані суми відображаються, крім того, в особових рахунках установленої форми. Документальне оформлення операцій при переході на нові облікові принципи не змінилися. Типові форми документів з обліку праці та її оплати затверджено наказами Міністату України від 19.10.1995 року №253 та від 22.05.1996 року №144.

Нарахування заробітної плати робітникам основного виробництва, виробництва напівфабрикатів, робітникам допоміжних виробництв відображають так:

Д-т 231 "Виробництво";

Д-т 232 "Напівфабрикати власного виробництва";

Д-т 233 "Допоміжні виробництва"

К-т 661 "Розрахунки за заробітною платою".

Заробітну плату робітників, нараховану за догляд, обслуговування та ремонт обладнання цехів основного виробництва, записують:

Д-т 91 "Загально виробничі витрати"

К-т 661 "Розрахунки за заробітною платою".

Заробітну плату інженерно-технічних працівників, службовців і обслуговуючого персоналу цехів відображають такими записами:

Д-т 91 "Загально виробничі витрати"

К-т 661 "Розрахунки за заробітною платою".

Заробітну плату адміністративно-управлінського персоналу відносять:

Д-т 92 "Адміністративні витрати"

К-т 661 "Розрахунки за заробітною платою".

Для нарахування заробітної плати, яка належить кожному працівнику, розраховують заробіток за місяць і від цієї суми здійснюють необхідні утримання.

### 3. Облік утримань з оплати праці

Заробітна плата є об'єктом для обкладання ПДФО та ВЗ.

Здійснення відрахувань ПДФО відображають по Дебету рахунку 661 і Кредиту рахунку 641 із вказанням відповідного субрахунку.

При визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах.

Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата.

Ставка податку становить 18 відсотків бази оподаткування щодо доходів, одержаних у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу у державну та

Розмір мінімальної зарплати враховується для оплати праці, зокрема при формуванні тарифної сітки, при визначенні податкової соціальної пільги, при розрахунку матеріальної допомоги та в інших випадках.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється на кожен рік Законом України «Про державний бюджет України».

На 2019 р. встановлено такий розмір мінімальної заробітної плати: 4173 грн. на місяць; 25,13 грн. погодинно.

## 2. Облік і документування нарахування оплати праці

Облік використання робочого часу, а також контроль за станом трудової дисципліни на підприємствах здійснюється шляхом табельного обліку.

При прийнятті на роботу працівникові надається табельний номер, а в трудовій книжці робиться позначка про його зарахування на основі наказу керівника підприємства.

На кожного працівника відкривають особову картку, в якій зазначають необхідні анкетні дані про працівника і всі зміни, що відбуваються в його роботі.

Облік робочого часу ведеться у Табелі обліку робочого часу (форма № 64). Кількість годин, які відпрацював робітник позначають цифрою. Первинними документами про виробіток є наряди, рапорти або відомості виробітку бригади.

Крім оплати відпрацьованого часу, виконуваних обсягів робіт і виготовлення продукції заробітну плату нараховують відповідно до чинного законодавства з інших умов. Так, операції, передбачені технологічним процесом, оплачуються за нарядами на відрядні роботи, а різні доплати – за листком на доплату. Оплату простоїв не з вини робітників оформляють листком обліку простоїв. На оплату виправлення браку продукції виписують окремий наряд з позначкою: „Виправлення браку”.

У сільськогосподарських підприємствах підставою для нарахування заробітної плати крім вище вказаних первинних документів є: книжка бригадира з обліку праці та виконаних робіт, обліковий лист тракториста-машиніста, дорожній лист трактора, розрахунок нарахування заробітної плати працівникам тваринництва та інші.

Розрахунки з працівниками при ручному способі обробки документів вносять у розрахункові відомості або розрахунково-платіжні відомості.

Розрахункові відомості по заробітній платі працівників за місяць складаються із розділів «Нарахування заробітної плати», «Відраховано, передано, внесено, виплачено», «Належить на 1 число сума до виплати».

Розрахунково-платіжні відомості виконують подвійну функцію: поперше, за їх допомогою виконуються розрахунки з працюючими, по-друге, вони є формою аналітичного обліку рахунка 66.

Облік розрахунків з оплати праці здійснюється на балансовому рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці». Рахунок 66 має два субрахунки:

661 «Розрахунки за нарахованою оплатою праці»

662 «Розрахунки з депонентами»

- проста форма (без використання реєстрів обліку майна малого підприємства);
- форма бухгалтерського обліку з використанням реєстрів обліку майна малого підприємства.

При простій формі використовуються книги обліку доходів і витрат, і облік ведеться за простою, а не подвійною бухгалтерією, тобто кореспонденція рахунків не визначається. Записи в книгу підприємств здійснює в міру проведення витрат або надходження грошей.

При незначній кількості господарських операцій підприємці можуть використовувати Журнал (книга) обліку господарських операцій, відібравши необхідні рахунки для їх відображення в журналі. Першочергово в журнал записують суми залишків на початок року (початок діяльності підприємства), потім в хронологічному порядку зазначаються суми оборотів по господарським операціям протягом звітного місяця, та сальдо на кінець звітного періоду, тобто валюта балансу.

При використанні реєстрів обліку малими підприємствами, слід користуватися Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, в якому введено реєстри (Відомості) спрощеної форми обліку. Підсумкові записи з відомостей переносяться до Оборотно-сальдової відомості, яка використовується для узагальнення даних реєстрів бухгалтерського обліку за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

### Питання для самоконтролю

1. Які основні вимоги висуває процес прийняття управлінських рішень до організації бухгалтерського обліку на підприємстві?
2. Хто несе відповідальність за організацію обліку на підприємстві?
3. Чи існують нормативні документи, які регулюють порядок організації обліку на підприємстві?
4. Дайте визначення поняттю «облікова політика» і наведіть її елементи.
5. З яких розділів складається Наказ про облікову політику?
6. Як потрібно навести у фінансовій звітності зміни облікової політики підприємства.
7. Які основні вимоги до оформлення документів?
8. В яких документах не допускаються виправлення?
9. Хто відповідає за правильність оформлення і зберігання облікових документів на підприємстві?
10. Які нормативні документи регулюють порядок складання і зберігання документації підприємства?
11. Який термін зберігання документації підприємства і від чого він залежить?
12. Що таке інвентаризація, її види?
13. Охарактеризуйте порядок проведення інвентаризації.
14. Що таке обліковий реєстр?

15. В які документи переноситься інформація облікових регістрів?
16. Охарактеризувати форми ведення бухгалтерського обліку.

#### Тема 4. Облік необоротних активів

##### План викладу і засвоєння матеріалу

- 4.1 Класифікація і оцінка необоротних активів;
- 4.2 Документування і облік надходження необоротних активів;
- 4.3 Документування і облік операцій, пов'язаних з використанням необоротних активів (переміщення, ремонт, нарахування амортизації, орендні операції);
- 4.4 Документування і облік вибуття необоротних активів підприємства.

*Література* [16 с. 42-52; 23; 32; 36 с. 120-145];

##### 1. Класифікація і оцінка необоротних активів

Необоротні активи - це матеріальні і нематеріальні ресурси, що належать установі і забезпечують її функціонування і термін корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року.

Такий поділ визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» (п. 5). Тому деякі положення щодо терміна «основні засоби» стосуються й інших необоротних матеріальних активів, окрім П(с)БО 7 іншого тлумачення не містить.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 дає таке визначення основних засобів:

Основні засоби — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій і очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше ніж один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). Згідно з п. 5 це визначення стосується й інших необоротних матеріальних активів. Відповідно до П(с)БО 7 об'єктом (одиницею) обліку є відокремлений об'єкт (за принципом індивідуалізації).

Такими об'єктами можуть бути:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладами до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а їх комплекс — певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно. Таким чином, термін корисної експлуатації є основним визначальним критерієм віднесення матеріальних

При погодинній формі оплати заробіток працівника залежить від відпрацьованого часу. Вона складається з простої погодинної і погодинно-преміальної.

На підприємстві може застосовуватись оплата праці за трудовими угодами, що укладаються між підприємством і працівником для виконання конкретної роботи на договірних запасах.

Витрати підприємства на оплату праці працівників включають такі її види:

1. Основна заробітна плата – це винагорода працівникам за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, посадкових обов'язків).

2. Додаткова заробітна плата – це винагорода за роботу понад встановлені норми, за особливі умови праці або виплата за невідпрацьований час відповідно до чинного законодавства (оплата відпусток). Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені законодавством, а також премії за виконання виробничих завдань

3. Інші заохочувальні і компенсаційні виплати – оплата простоїв не з вини працівників, винагорода за підсумками роботи за рік, премії.

**Заробітна плата** – це винагорода, що надається, як правило, у грошовому вираженні та виплачується власником працівникові за виконану за трудовим договором роботу (ст. 1 Закону № 108).

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Згідно ст. 97 КЗпП і Закону № 108 ст. 15 підприємства самостійно встановлюють у колективному договорі:

- форми й системи оплати праці;
- тарифні сітки;
- тарифні ставки;
- схеми посадкових окладів;
- норми праці та розцінки;
- умови введення і розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших виплат.

Оплата праці на підприємстві регулюється розробленими та затвердженими внутрішніми нормативними документами: Положенням про оплату праці, Положенням про преміювання, Положенням про надання матеріальної допомоги, Положенням про винагороду за підсумками роботи за рік та ін.

Регулюють заробітну плату форми й системи оплати праці, а також мінімальна заробітна плата.

Максимальний розмір заробітної плати законом не обмежено (ст. 94 КЗпП).

Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою для підприємств всіх форм власності. У мінімальну зарплату не включаються доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати.

Акцизний податок перераховується в дохід бюджету: Дт 64 «Розрахунки за податками і платежами» Кт 31 «Рахунки в банках».

Аналогічно обліковуються зобов'язання перед бюджетом за іншими платежами. Аналітичний облік за рахунком 64 «Розрахунки за податками і платежами» організується за видами платежів до бюджету.

### **Питання для самоконтролю**

1. Охарактеризуйте види власного капіталу.
2. Розкрийте порядок обліку власного капіталу і відображення у бухгалтерських документах.
3. Якими документами регулюється порядок відображення зобов'язань підприємства?
4. Як можна класифікувати зобов'язання підприємства?
5. В яких видах і формах звітності можна знайти інформацію про склад і структуру зобов'язань підприємства? Чи дублюється така інформація?

## **Тема 8. Облік праці, її оплати та інших розрахунків з працівниками підприємства**

### **План викладу і засвоєння матеріалу**

- 8.1 Види і форми оплати праці;
- 8.2 Облік і документування нарахування оплати праці;
- 8.3 Облік утримань з оплати праці;
- 8.4 Облік ЄСВ.
- 8.5 Облік відпусток та тимчасової непрацездатності працівників підприємства;
- 8.6 Облік і документування інших розрахунків з працівниками підприємства.

**Література:** [9; 36 с. 245-248; 37 с. 115-128; 38 с. 94-110]

### **1. Види і форми оплати праці**

При вирішенні питань оплати праці слід керуватися Конституцією України, Господарським кодексом України, Кодексом законів про працю України, Законами України «Про колективні договори та угоди», «Про відпустки», «Про прожитковий мінімум», галузевими угодами та іншими законодавчими й нормативними актами.

Відповідно до Закону України „Про оплату праці” від 24.03.95 р. № 108 основними формами оплати праці є відрядна і погодинна.

При відрядній оплаті праці заробітна плата робітників прямо залежить від кількості виконаної роботи і розміру розцінки. Вона складається з таких систем: прямої, прогресивної, акордної, преміальної.

і нематеріальних ресурсів до складу необоротних активів. Більшість установ самостійно визначає термін корисної експлуатації необоротних активів. Відбувається це, як правило, у момент їхнього придбання (зарахування на баланс). Визначення терміну корисної експлуатації здійснюється комісією, створеною за наказом керівника, з урахуванням технічних характеристик об'єкта, зазначених у його паспорті, практики використання аналогічних об'єктів, передбачуваної інтенсивності експлуатації об'єкта в даній установі й інших факторів.

Визначившись з тим, чи є той чи інший об'єкт необоротним активом, переходимо до складу необоротних активів.

До складу необоротних активів входять: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, передавальні пристрої, робочі, силові машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, столовий, кухонний і господарський інвентар, обчислювальна техніка, робоча та продуктивна худоба, багаторічні насадження, музейні цінності, експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, знаряддя лову, спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, білізна, постільні речі, одяг і взуття, тимчасові нетитульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання для наукових цілей, авторські і суміжні з ними права, права користування природними ресурсами, майном, об'єктами промислової власності, інші матеріальні і нематеріальні активи довготривалого використання.

Усі вони розділені на три групи:

1. Основні засоби.
2. Інші необоротні матеріальні активи.
3. Нематеріальні активи.

Зверніть увагу - склад необоротних активів (назва і кількість групи) цілком збігаються з переліком рахунків 1 класу Плану рахунків (рахунки 10, 11 і 12). Відсутня тільки група, яка б відповідала 13 рахунку "Знос необоротних активів". Адже рахунок 13 не призначений для відображення матеріальних чи нематеріальних ресурсів, тих що відносяться до необоротних активів, він відображає їхню суму зносу, причому по кожній групі окремо (на окремих субрахунках 131, 132 і 133).

Як визначається належність матеріального чи нематеріального ресурсу до необоротних активів ми з'ясували - по терміну експлуатації. А як визначити, до якої групи повинен бути віднесений конкретний необоротний актив? По-перше, необхідно оцінити - чи є актив матеріальним. Якщо актив має і масу, і обсяг, то він матеріальний. Так, наприклад, маса паперу (дysку), що містить опис, текст не враховується, оскільки це не сам актив, а носій, на якому нематеріальний актив розміщений. Запам'ятайте цей приклад і надалі не допускайте дуже розповсюдженої помилки, коли нематеріальний актив і матеріальний носій, на якому він розміщений вважають за одне неподільне ціле і, виходячи з цього, відносять його до складу матеріальних активів.

Якщо визначили, що об'єкт матеріальний, визначаємо чи відноситься він до основних засобів чи до інших необоротних матеріальних активів.

Оскільки кожному об'єкту основних засобів присвоюється інвентарний номер, то їх прийнято називати інвентарним об'єктом.

До основних засобів відносяться необоротні активи, що мають матеріальну форму і вартість яких становить більше 2500 гривень за одиницю (комплект).

Необоротні активи, вартість яких менше 2500 гривень за одиницю (комплект) не відносяться до першої групи (основних засобів) і не відображаються на рахунку 10.

Всі інші необоротні активи, що не увійшли ні до складу нематеріальних активів, ні до складу основних засобів можна сміливо відносити до складу другої групи (інші необоротні матеріальні активи) і відповідно відображати на рахунку 11.

Необоротні активи, що входять до кожної з трьох груп, дуже різноманітні по своєму призначенню, способу використання, термінам служби і т.д. Це вимагає здійснення наступної, ще більш детальної їхньої класифікації (угруповання). Поділ основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів на підгрупи здійснено в повній відповідності з Планом рахунків, тобто для кожної окремих підгрупі відповідає свій субрахунок 10, 11 і 12 рахунків.

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінки розрізняють такі види вартості (згідно П(С)БО 7):

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- залишкова вартість;
- справедлива вартість;
- вартість, яка амортизується;
- ліквідаційна вартість.

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

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів.

Справедлива вартість – ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки, яку, як правило, визначають професійні оцінювачі.

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 використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

## **2. Документування і облік надходження необоротних активів**

### *Придбання необоротних матеріальних активів*

Під час одержання матеріалів від постачальників разом із договірними цінами їм нараховується 20% податкового кредиту. Ці операції відображаються на рахунках:

Дт 20 «Виробничі запаси»

Дт 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»

Дт 64 «Розрахунки за податками і платежами» (на суму ПДВ)

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Під час погашення зобов'язань перед постачальниками разом сплачується і податковий кредит: Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» Кт 31 «Рахунки в банках».

Відвантажена готова продукція відображається в бухгалтерському обліку як дохід підприємства і заборгованість покупців і замовників, яка включає і суму податкового зобов'язання за ПДВ: Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 70 «Доходи від реалізації».

Оплата заборгованості покупцями і замовниками відображається на рахунках: Дт 31 «Рахунки в банках» Кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Із сумою сплати надходить підприємству і податкове зобов'язання за ПДВ. На суму ПДВ зменшується дохід підприємства і виникає зобов'язання перед бюджетом: Дт 70 «Доходи від реалізації» Кт 64 «Розрахунки за податками і платежами».

Бюджету при цьому сплачується різниця в сумі податкового кредиту і податкового зобов'язання: Дт 64 «Розрахунки за податками і платежами» Кт 31 «Рахунки в банках».

Податок з прибутку нараховується всіма підприємствами в розмірі 19 процентів від прибутку (2013 р.). Бухгалтерський облік податку на прибуток ведеться на рахунку 98 «Податок на прибуток», а визначається за даними рахунку 79 «Фінансові результати». Сума податку з прибутку відображається на рахунках: Дт 79 «Фінансові результати» Кт 98 «Податки на прибуток».

На суму податку на прибуток, що належить сплатити до бюджету: Дт 98 «Податки на прибуток» Кт 64 «Розрахунки за податками і платежами», а при погашенні заборгованості перед бюджетом за податком з прибутку: Дт 64 «Розрахунки за податками і платежами» Кт 31 «Рахунки в банках».

В тому випадку, якщо за податковим обліком належить сплатити до бюджету більше, ніж за даними бухгалтерського обліку, різниця відноситься на дебет активного рахунка 17 «Відстрочені податкові активи». У протилежному випадку податкові різниці відносяться на кредит пасивного рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Акцизний податок — це вид платежу до бюджету, який встановлюється на товари народного споживання, що не є першою життєвою необхідністю (лікерогорілчані вироби, сигарети, килими і килимові вироби, легкові автомобілі та інші). Джерелом сплати акцизного податку є дохід від реалізації. Сума цього податку відображається на рахунках: Дт 70 «Доходи від реалізації» Кт 64 «Розрахунки за податками і платежами».



Таблиця 7.1

### Кореспонденція рахунків з обліку операцій з постачальниками і підрядниками

№ п/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Проведені проектні, будівельно-монтажні роботи підрядниками з метою будівництва офісу (без ПДВ)	15	63
2	Відображено належну суму податкового кредиту	641	63
3	Отримано і оприбутковано від постачальника виробничі запаси, МШП, товари тощо (без ПДВ)	20,22,28	631
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
5	Оплачено підряднику за виконані роботи готівкою	63	30
6	Перераховано постачальнику за поставлені ТМЦ	631	311
7	Витрати за виконаний ремонт основних засобів (будівлі, устаткування)	91,92,93	63

### 3 Облік і документування розрахунків з бюджетом за податками й платежами

Взаємовідносини підприємства з бюджетом визначаються діючою в Україні системою податків та інших обов'язкових платежів.

Податки — це обов'язкові платежі, які належить сплатити юридичній чи фізичній особі до державного чи місцевого бюджету.

Визначення та погашення зобов'язань перед бюджетом по податках регулюється Податковим кодексом України.

Основними податковими платежами підприємств є: податок на додану вартість, податок з прибутку підприємств, акцизний податок, податок на доходи фізичних осіб, податок на землю, екологічний податок, ФСП та деякі інші. Основне місце в податковій системі належить податку на додану вартість (ПДВ), по якому виникає необхідність вести облік податкового кредиту (зобов'язання бюджету перед підприємством) 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. Податкове зобов'язання — це загальна сума податку, що нараховується до бюджету і сплачується підприємству покупцями за відвантаженою готовою продукцією і замовниками за виконані роботи. Таким чином до бюджету сплачується різниця в сумі податкового зобов'язання та податкового кредиту.

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 рахунка відображається зобов'язання перед бюджетом при нарахуванні платежів, а за дебетом — погашення зобов'язань та зменшення на суму податкового кредиту.

Суми сплати до бюджету податку на додану вартість формуються таким чином.

Перш ніж перейти до вивчення порядку придбання об'єктів необоротних матеріальних активів необхідно визначитися з тим, що мається на увазі під об'єктом, точніше інвентарним об'єктом обліку. Інвентарний об'єкт - це конструктивно відособлений предмет (чи визначений комплекс конструктивно відособлених предметів, об'єднаних у єдине ціле) із усіма пристосуваннями і пристроями до нього і призначений для виконання визначених самостійних функцій (робіт).

Придбання об'єктів необоротних матеріальних активів може здійснюватися шляхом:

- 1) покупки;
- 2) будівництва чи виготовлення власними силами;
- 3) отримання на безоплатній основі.

У процесі придбання найголовнішим питанням є визначення вартості об'єкта. У бухгалтерському обліку вартість необоротних матеріальних активів може бути:

- 1) балансовою;
- 2) первісною;
- 3) відновленою.

Балансова вартість — це сума, за якою актив включається до Балансу після вирахування будь-якої суми нарахованого зносу (амортизації).

У процесі придбання об'єктів необоротних активів визначається їхня первісна вартість. У даному питанні важливо знати, які витрати включаються до первісної вартості об'єкта, а які не включаються. Відповідно до вимог Інструкції № 64 у первісну вартість об'єктів включаються усі витрати, пов'язані з придбанням об'єкта крім:

- 1) витрат на транспортування об'єкта;
- 2) ПДВ, оплачене у зв'язку з придбанням об'єкта.

Об'єкти необоротних активів, що надходять на підприємства на безоплатній основі оприбутковуються на баланс по ринковим вільним цінам.

Наступною особливістю, пов'язаною з визначенням первісної вартості об'єктів необоротних активів є те, що необоротні активи (у тому числі і нематеріальні) враховуються в цілих гривнях без копійок. Сума копійок, оплачених при придбанні об'єктів відноситься на витрати установи.

Виняток складають бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, білизна, постільна білизна, одяг і взуття, матеріалів довгострокового використання для наукових цілей і ті, котрі мають обмежене використання. Усі вони враховуються по вартості, вираженій в гривнях і копійках.

Крім того, виняток зроблений для книг, посібників і інших видань, що входять до бібліотечних фондів, по яких здійснюється груповий облік і в номінальних цінах.

Прийом основних засобів здійснюється комісією, що призначається керівником підприємства й оформляється актом типової форми №ОЗ-1 (акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів), який застосовується:

- для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів;
- для обліку введення їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів у дію повинне відповідно До існуючого законодавства оформлятися в особливому порядку,
- для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного цеху (відділу, ділянки) в іншій, для виключення зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації).

При оформленні введення в експлуатацію необоротних активів акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення основних засобів (форма N OЗ-1) складається в одному примірнику на кожен окремий об'єкт приймальною комісією призначеною розпорядженням (наказом) керівника підприємства;

Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення основних засобів (форма N OЗ-1), після його оформлення, прикладеною технічною документацією, що відноситься даного об'єкта, передається в бухгалтерію підприємства підписується головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства, або особами, на те уповноваженими.

При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення основних засобів (форма N OЗ-1) виписується в двох примірниках працівником підрозділу, що передає об'єкт основних засобів.

Перший примірник з розпискою одержувача - відповідальної особи, що передає об'єкт основних засобів, передається в бухгалтерію, а другий - підрозділу, що передає об'єкт основних засобів для реєстрації в інвентарному описі основних засобів (форма № OЗ-9).

Після прийняття об'єкта комісією, йому привласнюється інвентарний номер і на нього відкривається інвентарна картка типової форми OЗ-6.

Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії бухгалтером відповідальним за облік основних засобів на кожен об'єкт основних засобів в електронній формі з обов'язкової роздрукуванням на паперовому носії:

- 1) щорічно, станом на 31.12 поточного року;
- 2) при введенні в експлуатацію об'єкту основних засобів;
- 3) при закінчених роботах по добудуванню, дообладнанню, реконструкції і модернізації, ремонту об'єкту основних засобів;
- 4) при списанні об'єкту основних засобів.

Форма заповнюється в одному примірнику бухгалтером відповідальним за облік основних засобів на підставі «Акту прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма N OЗ-1), технічної й іншої документації.

Інвентарний номер привласнюється кожному окремому об'єкту необоротних активів, крім білизни, постільних речей, одягу, взуття і малоцінних необоротних матеріальних активів, яким замість інвентарного привласнюється номенклатурний номер. Ні інвентарних, ні номенклатурних

Рахунок 43 «Резервний капітал» формується за рахунок відрахувань із чистого прибутку підприємства. Розмір резервного капіталу повинен становити не менше 25% від статутного капіталу при щорічних відрахуваннях до резервного капіталу на рівні не менше 5% чистого прибутку року. Порядок використання резервного капіталу потрібно прописати у Статуті підприємства.

Рахунок 45 «Вилучений капітал» з'являється тоді, коли частина часток ТОВ (акцій АТ) викуплена самим господарським товариством. В балансі відображається значення в дужках і при підрахунку сум за розділом I пасиву Балансу віднімається.

Рахунок 46 «Неоплачений капітал» являє собою заборгованість учасників ТОВ (акціонерів АТ) за внесками до статутного капіталу на етапі створення підприємства або при збільшенні розміру статутного капіталу. В балансі відображається значення в дужках і при підрахунку сум за розділом I пасиву Балансу віднімається.

Операції з власним капіталом на підприємстві оформляються такими документами: акт приймання-передачі, бухгалтерська довідка, Протокол загальних зборів, відомість уцінки, касові, банківські документи.

## **2 Облік і документування розрахунків з постачальниками та підрядниками**

Постачальники — це юридичні і фізичні особи, які здійснили для підприємства поставку виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, необоротних активів чи інших цінностей. За поставку виникли зобов'язання, які підлягають оплаті.

Підрядчики — це юридичні та фізичні особи, які виконали для підприємства будівельні, ремонтні чи інші роботи.

Взаємовідносини підприємства з постачальниками та підрядниками регулюються раніше укладеними договорами.

Облік договорів та їх виконання ведеться відділом постачання або окремою особою за призначенням керівника. При укладанні Договору поставки використовують такі документи: книга (журнал) обліку вантажів, що надійшли, Акт про приймання матеріалів, Накладні на відпуск, Прибутковий ордер, ТТН, Податкова накладна, Платіжні і розрахункові документи.

Для бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками і підрядчиками передбачений рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками». За кредитом цього рахунка обліковується виникнення зобов'язання перед постачальниками і підрядчиками за одержані від них матеріальні цінності, виконані роботи чи надані послуги; а за дебетом — погашення заборгованості перерахуванням із поточного рахунка чи готівкою з каси.

Аналітичний облік розрахунків організується щодо кожної юридичної чи фізичної особи, що є постачальником чи підрядником. Аналітичні рахунки об'єднуються в субрахунки:

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» має такі субрахунки:

411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»

412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»

413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»

414 «Інший капітал у дооцінках».

На субрахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів» узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» узагальнюється інформація про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та віднесення сум до первісної вартості фінансових активів чи фінансових зобов'язань або до складу інших доходів (витрат).

На субрахунку 414 «Інший капітал у дооцінках» узагальнюється інформація про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках.

Вхідний залишок на субрахунках рахунку 41 «Капітал у дооцінках» формується шляхом перенесення відповідної інформації з рахунку 42 «Додатковий капітал».

Рахунок 42 «Додатковий капітал» - це внески власників підприємства понад суми, які вони повинні були внести до статутного капіталу відповідно до Статуту підприємства. Рахунок 42 має такі субрахунки:

- 421 «Емісійний дохід» виникає в АТ і ТОВ на етапі випуску, продажу або анулювання акцій;

- 422 «Інший вкладений капітал» не пов'язаний з випуском корпоративних прав. Виникає в тому випадку, коли власники підприємства вирішили внести будь-які додаткові внески, не змінюючи при цьому розмір статутного капіталу;

- 423 «Накопичені курсові різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході;

- 424 «Безоплатно отримані необоротні активи» - власний капітал при цьому збільшується на справедливую вартість таких отриманих об'єктів;

- 425 «Інший додатковий капітал».

номерів не мають бібліотечні фонди і матеріали довгострокового використання, що мають специфічне призначення.

Необоротні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам і підрядникам за устаткування, інструмент, інвентар та інші необоротні активи, за виконані проектно-вишукувальні і будівельно-монтажні роботи (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 (будівництвом) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження і пуск основних засобів. Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується на попередню оцінену суму витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, у випадках та порядку, визначеному законодавством, зокрема на суму оцінених витрат на рекультивацию порушених земельних ділянок шляхом створення забезпечення;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»).

Первісна вартість об'єктів необоротних активів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта необоротних активів.

Первісна вартість придбаних (побудованих) за рахунок бюджетних асигнувань необоротних активів визначається без суми непрямих податків, яка відображається зменшенням цільового фінансування і цільових надходжень.

Первісною вартістю безоплатно отриманих необоротних активів є їх справедлива вартість на дату отримання. На справедливую вартість безоплатно отриманих об'єктів основних засобів збільшується сальдо додаткового капіталу.

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Погоджена засновниками (учасниками) вартість основних засобів відображається за дебетом рахунку обліку заборгованості засновників (учасників) підприємства за внесками до ста-

тутного капіталу в кореспонденції з рахунком обліку статутного капіталу. Одержання об'єктів основних засобів відображається за дебетом рахунку обліку основних засобів і погашенням (зменшенням) заборгованості засновників.

Витрати на доставку, установку, монтаж та інші витрати на забезпечення введення в експлуатацію таких основних засобів включаються до їх первісної вартості з відображенням в обліку капітальних інвестицій.

Підприємство оцінює об'єкт основних засобів, придбаний в обмін на немонетарний актив (або поєднання монетарних та немонетарних активів), за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційний характер. Придбаний об'єкт оцінюють у такому порядку також у разі, якщо підприємство не може негайно на дату здійснення операції припинити визнання переданого активу. Якщо придбаний об'єкт не може бути оцінений за справедливою вартістю, то він оцінюється за балансовою вартістю переданого активу.

Підприємство визначає, чи має операція обміну комерційний характер, виходячи з оцінки очікуваних змін майбутніх грошових потоків унаслідок операції. Операція обміну має комерційний характер, якщо істотною (суттєвою) стосовно справедливої вартості активів, що обмінюються, є зміна:

- величини ризику часу та суми надходження грошових потоків між отриманим та переданим активом,
- або зміни вартості частини підприємства, на яку впливає операція, змінюється внаслідок обміну.

Первісна вартість об'єкта основних засобів може змінюватися у разі його поліпшення, часткової ліквідації, переоцінки і зменшення корисності.

Первісна вартість основних засобів, оцінених в іноземній валюті, визначається у грошовій одиниці України за курсом Національного банку України.

Для обліку основних засобів призначено рахунок 10 «Основні засоби» з відповідними субрахунками. За дебетом рахунку 10 відображається надходження основних засобів на баланс підприємства, по кредиту – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо, сума уцінки основних засобів.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з надходження основних засобів наведена у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з надходження основних засобів**

N	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік капітальних інвестицій			
1	Придбання устаткування, що потребує монтажу	205 "Будівельні матеріали"	631 "Розрахунки з поставальниками та підрядниками"

давства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

За кредитом рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відображається збільшення зареєстрованого і пайового капіталу, а також надходження внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, за дебетом - його зменшення (вилучення).

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» має такі субрахунки:

401 «Статутний капітал»

402 «Пайовий капітал»

403 «Інший зареєстрований капітал»

404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

На субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом - його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

На субрахунку 402 «Пайовий капітал» відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами. Пайовий капітал - це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для провадження його господарсько-фінансової діяльності. Колективні сільськогосподарські підприємства (КСП) на субрахунку 402 «Пайовий капітал» обліковують частину вартості майна, яка була розпайована між його членами, частину вартості майна, яка не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства. Аналітичний облік за субрахунком 402 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу.

На субрахунку 403 «Інший зареєстрований капітал» відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.

На субрахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал», а у разі якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу, у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» призначено для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових

7. Що таке „ліміт залишку готівки в касі підприємства” і хто його встановлює?

8. Скільки рахунків в установах банку може відкрити одне підприємство?

9. Чи обов'язково завіряти банківські документи печаткою підприємства?

10. Наведіть приклади інших грошових коштів.

11. Що таке дебіторська заборгованість? Який П(С)БО призначений для обліку дебіторську заборгованість.

12. Які первинні документи використовуються при реалізації продукції, наданні робіт, послуг?

13. На яких рахунках здійснюється облік реалізації продукції і дебіторської заборгованості;

14. Що таке резерв сумнівних боргів, на якому рахунку він обліковується?

## Тема 7. Облік власного капіталу і розрахунків та зобов'язань

### План викладу і засвоєння матеріалу

7.1 Облік власного капіталу.

7.2 Облік і документування розрахунків з постачальниками та підрядниками;

7.3 Облік і документування розрахунків з бюджетом за податками й платежами.

**Література:** [7 с. 58-64; 27; 34 с. 125-132]

### 1. Облік власного капіталу

Власний капітал є основним джерелом фінансування господарської діяльності підприємства та одним із головних показників, які використовуються при оцінці його фінансового становища.

Класична формула визначення капіталу за балансом:

$$K = A - Z$$

Власний капітал складається з:

- рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»;
- рахунку 41 «Капітал у дооцінках»;
- рахунку 42 «Додатковий капітал»;
- рахунку 43 «Резервний капітал»;
- рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»;
- рахунку 45 «Вилучений капітал»;
- рахунку 46 «Неоплачений капітал».

За кредитом рахунків відображається збільшення капіталу, за дебетом – його зменшення.

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законо-

N	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
2	Відображення суми податку на додану вартість (ПДВ)	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
3	Передача устаткування у монтаж	152 "Капітальні інвестиції"	205 "Будівельні матеріали"
4	Придбання устаткування, що не потребує монтажу, інструменту, інвентарю, меблів тощо	152 "Капітальні інвестиції"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
5	Відображення сум ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
6	Відображення затрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників і проектних організацій	152 "Капітальні інвестиції"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
7	Відображення сум ПДВ в рахунках підрядників і проектних організацій	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
8	Затрати на транспортування і монтаж безоплатно отриманих основних засобів	152 "Капітальні інвестиції"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
9	Сума ПДВ в рахунках на послуги транспортування	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
10	Витрати на будівництво об'єкта господарським способом: матеріали послуги допоміжних виробництв (машин, механізмів тощо) оплата праці працівників, зайнятих у будівництві відрахування на соціальні заходи	152 "Капітальні інвестиції" 152 "Капітальні інвестиції" 152 "Капітальні інвестиції" 152 "Капітальні інвестиції"	205 "Будівельні матеріали" 23 "Виробництво" 66 "Розрахунки з оплати праці" 65 "Розрахунки за страхуванням"
11	Послуги машин і механізмів сторонніх організацій на об'єкті будівництва господарським способом	152 "Капітальні інвестиції"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
12	Відображення суми ПДВ у рахунку за послуги машин і механізмів	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
13	Затрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів основних засобів	152 "Капітальні інвестиції"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
14	Сума ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
15	Затрати на реконструкцію і модернізацію об'єкта оренди (будівлі)	152 "Капітальні інвестиції"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
16	Відображення ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

Облік надходження основних засобів

N	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
17	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій після введення в експлуатацію	10 "Основні засоби"	15 "Капітальні інвестиції"
18	Одержання від учасника (засновника) підприємства об'єкта основних засобів	10 "Основні засоби"	46 "Неоплачений капітал"
19	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів	10 "Основні засоби"	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"
20	Зарахування витрат на транспортування і монтаж до складу первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів	10 "Основні засоби"	15 "Капітальні інвестиції"
21	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів	10 "Основні засоби"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
22	Переведення помилково не зарахованих малоцінних і швидкозношуваних предметів, що знаходяться на складі, до складу основних засобів	112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"	22 "Малоцінні та швидкозношувани предмети"
23	Включення до складу основних засобів предметів, які знаходяться в експлуатації та які помилково були зараховані до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів	106 "Інструменти, прилади та інвентар"	74 "Інші доходи"

### 3. Документування і облік операцій, пов'язаних з використанням необоротних активів (переміщення, ремонт, нарахування амортизації, орендні операції)

#### Облік основних засобів в оренді

Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт за первісною вартістю, яка визначається на початок строку оренди за найменшою з наступних оцінок: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди, що визнаються ним капітальними інвестиціями і відображаються за дебетом рахунку капітальних інвестицій із наступним збільшенням первісної вартості об'єкта фінансової оренди, якщо інше не передбачено орендною угодою.

Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку обліку орендованих основних засобів за вартістю, вказаною в угоді про оренду.

Орендоване майно цілісного майнового комплексу обліковується орендарем за вартістю, визначеною в акті передачі та договорі оренди.

Вартість орендованих у складі цілісних майнових комплексів основних засобів відображається за дебетом рахунку обліку основних засобів із зазначенням, що ці об'єкти є орендованими, і кредитом субрахунку обліку іншого додаткового капіталу. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з надходження основних засобів наведена у таблиці 4.2:

Створюючи резерв сумнівних боргів, бухгалтер, дотримуючись принципу обачності, запобігає завищенню оцінки активів підприємства.

Створення та використання цього резерву ведеться на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів». Цей рахунок використовується для коригування оцінки дебіторської заборгованості покупців і замовників за товарних операціями та інших дебіторів за нетоварними операціями.

За кредитом рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» обліковується створення резерву: Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги» Кт 38 «Резерв сумнівних боргів». За дебетом – списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками дебіторської заборгованості або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з рахунками обліку доходів.

Сума резерву, що створюється визначається одним з двох методів: прямим або за коефіцієнтом сумнівності. Перший метод застосовується на невеликих підприємствах, де можна з даних аналітичного обліку визначити тих дебіторів, відносно яких існує ймовірність непогашення. На підприємствах з великою кількістю дебіторів резерв сумнівних боргів визначається на основі класифікації заборгованості за товари і послуги за строками її непогашення. Коефіцієнт сумнівності встановлюється за даними попереднього періоду.

Якщо резерв створено, прострочена сумнівна дебіторська заборгованість списується на дебет рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів»:

Дт 38 «Резерв сумнівних боргів»

Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

Кт 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Безнадійна дебіторська заборгованість в кінці звітної періоду відноситься на дебет рахунка 944 «Сумнівні та безнадійні борги» і врешті-решт впливає на зменшення доходів.

Списання безнадійної дебіторської заборгованості здійснюється на позабалансовий рахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість» і обліковується протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадку зміни майнового стану боржника.

#### Питання для самоконтролю

1. На яких рахунках обліковуються операції з грошовими коштами підприємства?
2. Як відкрити поточний рахунок в банківській установі?
3. Чи може суб'єкт підприємницької діяльності не мати поточного рахуну в банківській установі?
4. В якому документі окреслені права і обов'язки осіб, які мають право складати і підписувати касові і банківські документи?
5. Які первинні документи використовують для відображення операцій з грошовими коштами підприємства?
6. Чи є встановлений ліміт готівкових розрахунків для підприємства за робочий день?

них робіт (послуг), податкові накладні, ТТН. Один примірник залишається в бухгалтерії підприємства-постачальника і є підставою для списання продукції зі складу та відображення дебіторської заборгованості. Другий екземпляр передається покупцю.

Для обліку розрахунків із покупцями за відвантажену продукцію і замовниками за виконані роботи (послуги) передбачений рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Рахунок має субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

На дебет рахунка 36 відноситься відпускна договірна ціна реалізованої продукції чи виконаних робіт, включаючи податок на додану вартість і акцизний збір: Дт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» Кт 70 «Дохід від реалізації».

Сума податків, що виникають у процесі реалізації, зменшує дохід підприємства і відображається на рахунках: Дт 70 «Дохід від реалізації» Кт 64 «Розрахунки за податками і платежами».

За кредитом рахунка 36 обліковується оплата покупцями і замовниками заборгованості за продукцію чи роботи. Згідно з виписки банку з поточного рахунка в національній чи іноземній валюті: Дт 31 «Рахунки в банках» Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Дебетове сальдо за рахунком 36 показує дебіторську заборгованість покупців і підрядчиків за відвантажену їм продукцію і виконані роботи, табл. 6.2.

Таблиця 6.2

**Кореспонденція рахунків за розрахунками з покупцями**

№ п/п	Зміст господарських операцій	Д-т	К-т	Сума
1	Відображено відвантаження товару вітчизняному покупцю	361	702	600,0
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у складі вартості відвантаженого товару	702	641	100,0
3	Отримано грошові кошти від покупця	311	361	600,0
4	Отримана попередня оплата від покупця	311	681	1740,0
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	290,0
6	Відображено відвантаження послуг вітчизняному покупцю	361	703	1740,0
7	Податкове зобов'язання з ПДВ віднесено на зменшення доходу	703	643	290,0
8	Взаємозалік заборгованостей	681	361	1740,0

Аналітичний облік розрахунків за рахунком 36 організується окремо щодо кожної юридичної чи фізичної особи, якій відвантажено продукцію чи виконано роботи.

Відповідно до П(С)БО 10 за поточною дебіторською заборгованістю передбачено створювати резерв сумнівних боргів як частину загальної заборгованості, щодо якої існує невпевненість у їх погашенні боржником.

Таблиця 4.2

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з оренди основних засобів**

N	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримані основні (транспортні) засоби в оренду: операційну фінансову зарахування до складу основних засобів об'єкта фінансової оренди	15 «Капітальні інвестиції» 105 «Транспортні засоби»	На позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» здійснюється запис про одержання в операційну оренду із зазначенням вартості та інших характеристик 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» 15 «Капітальні інвестиції»
2	Передано устаткування в операційну оренду		В аналітичному обліку на рахунку 10 «Основні засоби» зазначається факт знаходження об'єкта в операційній оренді

*Облік амортизації основних засобів*

Об'єктом амортизації є первісна або переоцінена вартість основних засобів (крім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій), зменшена на їх ліквідаційну вартість.

Ліквідаційна вартість приймається в сумі, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Кожна частина об'єкта основних засобів, вартість якої є суттєвою стосовно первісної та/або балансової вартості об'єкта, може амортизуватися окремо. З цією метою воно розподіляє суму, первісно визнану щодо об'єкта основних засобів, на його суттєві частини.

Якщо підприємство амортизує окремо деякі частини об'єкта основних засобів, воно також окремо амортизує решту об'єкта, яка складається з таких частин об'єкта, що окремо є несуттєвими.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Строк корисного використання (експлуатації) - це очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). Строк корисного використання визначається підприємством самостійно з урахуванням його потужності (продуктивності), фізичного та морального зносу, правових або інших обмежень щодо строків використання об'єкта. За обсяг продукції (робіт, послуг), який буде виготовлено (виконано) підприємством з використанням об'єкта основних засобів, приймається запланований підприємством

ством обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство планує виробити (виконати) з використанням цього об'єкта.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням методів, визначених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Сума нарахованої амортизації відображається за дебетом рахунків обліку витрат діяльності, виробництва і капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунком обліку зносу (амортизації) необоротних активів (рахунок 13).

Нарахування амортизації проводиться щомісячно підприємством, на балансі якого відображено вартість об'єкта основних засобів.

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

Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12.

	грошові документи (поштові марки, проїзні документи)		
4	Здано виручку від реалізації продукції інкасатору	333	301
5	Зараховано виручку на поточний рахунок у банку	311	333

Облік грошових документів, які зберігаються в касі підприємства, ведеться за їх номінальною вартістю. Аналітичний облік грошових документів ведеться за їх видами.

### 3. Облік дебіторської заборгованості

У процесі своєї діяльності кожне підприємство значну частину виробленої продукції реалізує покупцям.

Форми та порядок розрахунків з покупцями і замовниками за відвантаженою їм продукцією та виконаними роботами визначаються заздалегідь укладеними договорами. Договір — це юридичний і економічний документ, що визначає номенклатуру і обсяг поставки чи роботи, строки, ціни, вид транспортування, форму розрахунків, а також санкції за невиконання умов договору.

При встановленні господарських відносин між сторонами виникають певні права і зобов'язання. З юридичної точки зору ці права і зобов'язання виникають у момент укладення договору. У бухгалтерському обліку виникнення заборгованості пояснюється тим, що майже ніколи не збігається момент оплати за продукцію та момент відвантаження продукції. Наслідки такої невідповідності виникнення у однієї сторони в складі господарських засобів активів – у вигляді дебіторської заборгованості, а в іншій сторони виникнення кредиторської заборгованості – зобов'язань погасити цю заборгованість.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансових звітах визначає П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Згідно стандарту дебітори – це юридичні та фізичні особи, які заборгували в результаті минулих подій певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємства на певну дату.

Наприкінці звітного періоду дебіторська заборгованість аналізується і групується за даними аналітичного обліку на дійсну (звичайну), сумнівну і безнадійну. Нормальна дебіторська заборгованість повинна бути сплачена в строк, передбачений договором.

Сумнівна — це прострочена дебіторська заборгованість, щодо якої існує ймовірність непогашення боржником.

Безнадійна – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у її неповерненні боржником або щодо якої минув строк позовної давності.

Поточна дебіторська заборгованість визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, робіт, послуг та оцінюється за первісною вартістю.

При реалізації продукції оформляються відповідні первинні документи, до яких належать: накладні, рахунки-фактури, акти прийому викона-



ній валюті». Кореспонденція рахунків з руху грошових коштів в іноземній валюті аналогічна тій, що й за поточним рахунком у національній валюті. Курсові різниці, які виникають, обліковуються на рахунках:

— в разі зростання курсу гривні: кредит рахунка 714 «Дохід від операційної курсової різниці» (з операцій зв'язаних із операційною діяльністю) або кредит рахунка 744 «Дохід від поопераційної курсової різниці» (операцій, пов'язаних із інвестиційною та фінансовою діяльністю);

— в разі спаду курсу гривні: дебет рахунка 945 «Втрати від операційної курсової різниці» (з операцій пов'язаних із операційною діяльністю) або дебет рахунка 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць (з операцій, пов'язаних із інвестиційною та фінансовою діяльністю).

Якщо 50 процентів грошової виручки, що надійшла від іноземного покупця, замінюється Національним банком на гривні (покупка валюти за курсом Нацбанку), то на рахунку 312 відкривається окремий аналітичний рахунок «Розподільчий валютний рахунок», на дебет якого зараховується вся виручка, а за кредитом по 50 процентів перераховується на дебет рахунка 311 і 312. При цьому «Розподільчий валютний рахунок» закривається.

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 рахунку 313 і 314.

У касі підприємства може зберігатися не тільки готівка, але й інші грошові кошти:

- грошові документи – поштові марки, оплачені путівки в санаторії, оплачені проїзні документи тощо;

- грошові кошти в дорозі – гроші, внесені до кас банків поштових відділень для подальшого зарахування на рахунок підприємства.

У бухгалтерському обліку інші грошові кошти обліковуються на рахунку 33 «Інші кошти».

За дебетом рахунка 33 «Інші кошти» відображаються отримані грошові документи в касу підприємства і кошти «в дорозі», за кредитом – видача грошових документів і списання коштів «в дорозі» після їх зарахування на відповідні рахунки.

Кореспонденцію рахунків з обліку інших грошових коштів наведено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

**Журнал господарських операцій з обліку інших грошових коштів**

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Придбано путівки в санаторії та будинки відпочинку	331	301,311
2	Відображено вартість путівок у санаторії та будинки відпочинку, які було продано працівникам підприємства	301	331
3	Придбано за готівкові кошти і за рахунок поточного рахунка	331	301,311

Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

Річна (місячна) сума амортизації після зміни залишкової вартості об'єкта основних засобів в результаті їх переоцінки, часткової ліквідації, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо, зміни строку корисного використання (експлуатації) та методів нарахування амортизації визначається виходячи відповідно із нової залишкової вартості, нового строку корисного використання (експлуатації) та нового методу її нарахування з місяця, наступного за місяцем таких змін.

Розрахунок амортизаційних відрахувань прикладається до реєстрів бухгалтерського обліку.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації поновлюється, починаючи з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з надходження основних засобів наведена у таблиці 4.3:

Таблиця 4.3

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з нарахування амортизації основних засобів**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована амортизація на об'єкти виробничого призначення	23 «Виробництво»	13 «Знос необоротних активів»
2	Нарахована амортизація на необоротні активи загальнопромислового призначення	91 «Загальнопромислові витрати»	13 «Знос необоротних активів»
3	Нарахована амортизація на необоротні активи адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос необоротних активів»

*Облік ремонту та поліпшення необоротних активів*

Прийом закінчених робіт з ремонту і поліпшення основних засобів (модернізація, добудування, реконструкція тощо) оформлюється актом прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма 03-2). 3.2. Акт прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма N 03-2) оформлюється в одному примірнику, підписується працівником, відповідальним за збереження об'єкта основних засобів і представником підрозділу, відповідальним за виконання ремонту, реконструкцію і модернізації, здається в бухгалтерію підприємства.

Акт підписується головним бухгалтером і затверджується керівником (керівником) підприємства або особами, на те уповноваженими.

У технічний паспорт відповідного об'єкта основних засобів працівником, відповідальним за збереження об'єкта основних засобів, вносяться необхідні зміни до характеристики об'єкта, зв'язані з капітальним ремонтом, реконструкцією і модернізацією.

Якщо ремонт, реконструкцію або модернізацію виконує стороннє підприємство, акт складають у двох примірниках. Другий примірник передають підприємству, що виконало ремонт, реконструкцію, модернізацію.

Рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, а, саме:

1) чи спрямовані проведені роботи на підвищення Техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудування, реконструкція) об'єкта, що приведе в майбутньому до збільшення економічних вигод;

2) чи здійснюються проведені роботи для підтримуваних об'єкта в придатному для використання стані й одержані первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод в його використання приймається керівником підприємства з урахування результатів аналізу існуючої ситуації й істотності таких витрат.

Зокрема, заміна окремих важливих компонентів (частин основних засобів (двигунів тощо) може бути відображена як заміна об'єкта основних засобів, якщо термін корисної використання такої частини відрізняється від терміну корисного використання основних засобів, до яких належить це компонент. У цьому випадку заміна такого компонент відображається капітальними інвестиціями в придбання нової об'єкта основних засобів і списанням заміненого об'єкта.

Витрати на поліпшення основних засобів для відновлені майбутніх економічних вигод, очікуваних від їхньої використання, визнаються капітальними інвестиціями за умови що балансова вартість активу не перевищує суми його очікуваного відшкодування.

Витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів визнаються витратами звітного періоду. Такі витрат можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрат на значний огляд і капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів. Вартість робіт, що приводить до збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта основних засобів, включається в капітальні інвестиції з майбутнім збільшенням первинної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, зв'язаних з поліпшенням основних засобів, є ріст, внаслідок понесення витрат, очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості і/або якості продукції (робіт, послуг), що провадить (надається) цим об'єктом.

Прикладами такого поліпшення є:

а) модифікація, модернізація об'єкта основних засобів із метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

б) заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);

національній валюті, а за кредитом — списання перерахованих та виданих грошових коштів із поточного рахунка.

Найбільш розповсюдженими типовими записами за рахунком 311 є:

Дебет 311 за кредитом відповідних конкретній господарській операції субрахунків рахунків:

36 - зарахування виручки від покупців за реалізовану продукцію і виконані роботи,

50 - зарахування довгострокової позики,

60 - зарахування короткострокової позики,

67 - надходження в оплату дебіторської заборгованості (наприклад, орендної плати та інше),

30 - надходження готівки з каси та деякі інші.

Кредит рахунка 311 у дебет рахунків зі вказанням відповідних конкретній господарській операції субрахунків:

63 - оплата заборгованості постачальників за одержані матеріали та підрядчиків за виконані роботи,

64 - погашення заборгованості перед бюджетом за податками,

65 - погашення заборгованості перед соціальними фондами,

685 - погашення кредиторської заборгованості,

30 - надходження готівки в касу та інші.

При комп'ютерній формі обліку згідно з первинним документами видаються відомості за дебетом і кредитом рахунка 311 у розрізі кореспондуючих рахунків. В умовах ручної обробки інформації операції за дебетом рахунка 311 нагромаджуються у відомості № 2, а за кредитом рахунка 311 — в журналі-ордері № 2. В ці регістри операції записуються з виписок банку. Кожна виписка окремих 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. 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 зрачками 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 рахунка 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 рахунка 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 бухгалтерського обліку наявності та руху грошових коштів в іноземній валюті передбачений рахунок 312 «Поточний рахунок в інозем-

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.

Порядок безготівкових розрахунків в Україні регламентовано Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою постановою Правління НБУ від 21.01.04 р. № 22.

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

Після відкриття поточного рахунка 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 лишається 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 рахунка — 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 рахунка, який для банку є пасивним.

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 311 «Поточний рахунок в національній валюті». Він активний, призначений для обліку засобів господарства, основний, грошовий. За дебетом цього рахунка ведеться облік надходження грошових коштів на поточний рахунок у

г) добудування (надбудова) будинку, що збільшить кількість місць (площу) будинку, обсяги і/або якість виконуваних робіт (послуг) або умови їхнього виконання.

Витрати, що здійснюються для підтримки об'єкта в робочому стані й одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду.

Рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результату аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат. Зокрема, заміна окремих важливих компонентів (частин) основних засобів (двигунів тощо) може бути відображена як заміна об'єкта основних засобів, якщо термін корисного використання такої частини відрізняється від терміну корисного використання основних засобів, до яких належить цей компонент. У цьому випадку заміна такого компонента відображається капітальними інвестиціями у придбання нового об'єкту основних засобів і списанням заміненого об'єкту. Витрати на поліпшення основних засобів для відновлення майбутніх економічних вигод, очікуваних від їх використання, визнаються капітальними інвестиціями за умови, що балансова вартість активу не перевищує суми його очікуваного відшкодування.

Сумою очікуваного відшкодування вважається найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання основних засобів, включаючи його ліквідаційну вартість.

Витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів визнаються витратами звітного періоду. Такі витрати можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрати на значний огляд і капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів. Витрати на ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу вже відображає зобов'язання (необхідність) підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання. Наприклад, у разі придбання будівлі, яка потребує ремонту, витрати на ремонт приймаються на збільшення первісної вартості цієї будівлі до суми, яка може бути відшкодована від використання будівлі в майбутньому.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з ремонту та поліпшення основних засобів наведена у таблиці 4.4.

Вартість робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів.

Таблиця 4.4

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з ремонту та поліпшення основних засобів**

N п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Зарахування затрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів на збільшення їх первісної вартості	10 "Основні засоби"	15 "Капітальні інвестиції"
2 а) б)	Затрати по закінченій реконструкції (добудові) об'єкта: операційної оренди фінансової оренди	109 "Інші основні засоби" 103 "Будинки та споруди"	15 "Капітальні інвестиції" 15 "Капітальні інвестиції"
3	Ремонт, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів	23 "Виробництво" 91 "Загально-виробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 94 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси" 65 "Розрахунки за страхуванням" 66 "Розрахунки з оплати праці" 68 "Розрахунки за іншими операціями"

Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом.

Прикладами такого поліпшення є:

а) модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

б) заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);

в) впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати;

г) добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду.

В технічні паспорти, інвентарні картки або інші реєстри аналітичного обліку відповідних об'єктів основних засобів заносяться дані про змінені техніко-економічні характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх поліпшення.

НБУ. На сьогодні ця сума становить 10000 грн. платежі понад граничну проводяться виключно в безготівковій формі.

Звіт касира з доданими касовими документами ретельно перевіряється в бухгалтерії і служить основою для бухгалтерського обліку касових операцій на рахунку 301 «Каса в національній валюті».

Якщо на підприємстві є в наявності готівка в іноземній валюті, відкривається окрема касова книга. А бухгалтерський облік готівки в іноземній валюті ведеться на рахунку 302 «Каса в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 30(301 і 302) відображаються операції з надходження готівки в касу. Найбільш типовими операціями за дебетом рахунку 30 є:

Дт 30 «Каса» — кредит рахунків

31 «Рахунки в банках» — надходження в касу готівки з поточного рахунка в банку

37 «Розрахунки з різними дебіторами» — повернення в касу невикористаних авансів підзвітних осіб та повернення працівниками оформленої через підприємство безпроцентної позики

42 «Додатковий капітал» — отримання готівкою безповоротної фінансової допомоги та деякі інші.

За кредитом рахунку 30 (301, 302) відображаються операції з виплати готівкою з каси. Найбільш типовими операціями за кредитом рахунку 30 є:

Дт 31 «Рахунки в банках» — передача готівки з каси на поточний рахунок

Дт 66 «Розрахунки по оплаті праці» — виплачено заробітну плату та допомогу по тимчасовій непрацездатності працюючим

Дт 65 «Розрахунки зі страхування» — виплата разової допомоги працюючим за рахунок страхового фонду

Дт 68 «Розрахунки за іншими операціями» — погашено готівкою заборгованість перед іншими кредиторами та деякі інші.

## 2. Облік і документування операцій на поточному рахунку

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

## Тема 6. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості.

### План викладу і засвоєння матеріалу

1. Облік і документування касових операцій
2. Облік і документування операцій на поточному рахунку
3. Облік дебіторської заборгованості

**Література:** [2 с. 52-56; 18 с. 38-42; 19 с. 68-74]

### 1. Облік і документування 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 15.12.2004 року за № 637.

Каса підприємства — приміщення або місце, призначене для приймання, видачі та зберігання готівкових коштів, інших цінностей і касових документів, де, як правило, ведеться касова книга.

До початку записів касова книга оформляється: сторінки нумеруються, аркуші прошнуровуються і скріплюються печаткою підприємства. На останній сторінці касову книгу підписує керівник й головний бухгалтер.

Касові операції оформляються прибутковими і видатковими касовими ордерами типової форми.

Для оприбуткування готівки в касу оформляється прибутковий касовий ордер. До нього заповнюється квитанція, яка завіряється печаткою підприємства і вручається особі, що внесла готівку. Якщо готівка надійшла з банку, квитанція не заповнюється, або ж заповнюється і без печатки прикріплюється до виписки банку. Для видачі готівки з каси оформляється видатковий касовий ордер.

Касові документи складаються в одному примірнику. Дійсні лише в день виписки. Виписуються в бухгалтерії, реєструються в спеціальній книзі і передаються касиру для виконання.

Кожний касовий ордер записується касиром у касову книгу під копірку в двох примірниках. Другий примірник касової книги служить звітом касира, який разом із касовими ордерами здається в бухгалтерію.

Для каси кожного підприємства встановлюється банком ліміт. Це граничний розмір готівки, що може залишатися в касі підприємства на кінець робочого дня. Для контролю за дотриманням ліміту залишок готівки визначається в касовій книзі щоденно.

Ліміт каси — це не єдине обмеження, пов'язане з готівковими розрахунками. Положенням № 637 передбачено також обмеження граничної суми готівкового розрахунку одного підприємства з іншим підприємством протягом одного дня за одним або декількома платіжними документами. Розмір такої суми встановлюється відповідною постановою Правління

## 4. Документування і облік вибуття необоротних активів підприємства.

Об'єкт необоротних активів перестає визнаватися активом (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом.

Компенсація, що підлягає отриманню після продажу (вибуття) об'єкта необоротних активів, визнається за його справедливою вартістю. Якщо платіж за об'єкт відстрочується, отриману компенсацію визнають за грошовим еквівалентом ціни. Різницю між номінальною сумою компенсації та грошовим еквівалентом ціни визнають як фінансовий дохід.

Для визначення непридатності необоротних активів до використання, можливості їх використання іншими підприємствами, організаціями та установами, неефективності або недоцільності їх поліпшення (ремонт, модернізації тощо) та оформлення відповідних первинних документів керівником підприємства створюється постійно діюча комісія.

Постійна діюча комісія:

- здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню;
- встановлює причини невідповідності критеріям активу;
- визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття необоротних активів із експлуатації, вносить пропозиції щодо їх відповідальності;
- визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, що можуть бути одержані при демонтажі, розбиранні (ліквідації) необоротних активів, встановлює їх кількість і вартість;
- складає і підписує акти на списання необоротних активів.

В актах на списання наводяться дані, що характеризують об'єкти необоротних активів: рік виготовлення або будівництва об'єкта, дата його надходження на підприємство і початок експлуатації, первісна (переоцінена) вартість об'єкта, сума нарахованого зносу, передбачений і фактичний строк корисного використання, проведені ремонти, причини вибуття тощо.

У разі списання необоротних активів, які вибувають в результаті аварії або стихійного лиха, до акту додається копія акта аварії і зазначаються обставини стихійного лиха.

Регістри аналітичного обліку необоротних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття необоротних активів.

Складені комісією акти на списання необоротних активів відображаються в бухгалтерському обліку після їх затвердження (погодження) посадовою особою (керівним органом), уповноваженою згідно законодавства (статуту підприємства) приймати рішення щодо розпорядження (відчуження, ліквідації) об'єктів необоротних активів.

Деталі, вузли, агрегати та інші матеріали, отримані при розбиранні і демонтажі необоротних активів, що ліквідуються, оприбутковуються з визнанням іншого доходу і зарахуванням на рахунки обліку матеріальних

запасів, включаючи матеріальні цінності і деталі з вмістом матеріалів, які приймаються спеціалізованими підприємствами.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів необоротних активів визначається вирахуванням з доходу від вибуття необоротних активів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям необоротних активів. У разі часткової ліквідації об'єкта необоротних активів його первісна вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта, а пропорційна ліквідованій частині сума сальдо з дооцінки відображається зменшенням додаткового капіталу і збільшенням нерозподіленого прибутку.

Підприємство припиняє визнавати частину об'єкта необоротних активів, якщо цю частину замінено, а витрати на її заміну включено до первісної (переоціненої) вартості об'єкта. Якщо підприємство не може визначити первісну вартість заміненої частини, воно може її оцінити у сумі витрат на заміну.

Повернення орендодавцю орендованих у складі цілісного майнового комплексу необоротних активів з оформленням орендодавцем і орендарем документів приймання передачі відображається орендарем за кредитом рахунків обліку необоротних активів (балансова вартість) і дебетом рахунків обліку зносу необоротних активів (сума зносу) та додаткового капіталу (залишкова вартість). Повернення орендодавцю залишку невикористаних амортизаційних відрахувань на орендовані основні засоби орендар відображає зменшенням додаткового капіталу і грошових коштів (утворенням кредиторської заборгованості).

#### **Питання для самоконтролю**

1. Що таке матеріальні активи? Чим вони відрізняються від нематеріальних?
2. Що таке основні засоби? Поясніть класифікацію основних засобів.
3. Назвіть напрями надходження основних засобів на підприємство і постановка їх на баланс.
4. Як здійснюється документальне оформлення надходження основних засобів на підприємство і їх облік?
5. Охарактеризуйте процес обліку руху основних засобів (оренда, ремонт) і документальне оформлення.
6. Поясніть сутність амортизації, методи амортизації та її облік.
7. В яких випадках відбувається зміна вартості необоротного активу, якою кореспонденцією рахунків вона оформлюється і документується?
8. Як в бухгалтерському обліку відображають вибуття основних засобів, документальне оформлення?
9. Як здійснюється контроль за ефективністю використання основних засобів на підприємстві?

3	Списано собівартість реалізованої продукції	901	26
4	Віднесено суму доходу (виручки) без ПДВ на фінансовий результат	701	791
5	Списано собівартість реалізації на фінансовий результат	791	901
6	Надійшла на поточний рахунок оплата від покупця	311	361

Не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Ці витрати списуються наприкінці звітного місяця на дебет рахунка 79.

#### **Питання для самоконтролю**

1. Дайте визначення терміну “Запаси”;
2. Назвіть методи оцінки вибуття запасів, в чому полягає суть кожного з них?
3. Які первинні документи використовують для відображення надходження запасів?
4. Які первинні документи використовують для відображення руху запасів?
5. Які первинні документи використовують для відображення вибуття запасів?
6. Яким документом регламентується метод списання запасів підприємства?
7. Розкрийте порядок оформлення і термін внесення змін до методу списання запасів підприємства.
8. Дайте визначення терміну „собівартість готової продукції”.
9. За якими ознаками можна класифікувати витрати на виробництво?
10. Чим керується підприємство при встановленні переліку статей витрат, і в якому документі він зафіксований?
11. На якому рахунку ведеться поточний облік процесу виробництва?
12. Що таке незавершене виробництво, на якому рахунку обліковується і в якій формі звітності відображають інформацію про його розмір?
13. Як оцінюють готову продукцію підприємства?
14. Від чого залежить метод оцінки готової продукції і які нормативні документи регулюють це питання?
15. Перелічіть первинні документи, які використовуються для визначення розміру витрат виробництва і вкажіть порядок, терміни їх складання, кількість екземплярів і відповідальних осіб.
16. Які документи оформлюють процес реалізації готової продукції?
17. Вкажіть, якою кореспонденцією рахунків оформлюють процес реалізації готової продукції.

вартістю або за нормативною вартістю. На кредиті рахунка 26 відображається вибуття готової продукції підприємства внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

Після обчислення фактичної виробничої собівартості випущеної продукції складається бухгалтерське проведення з дебету рахунка 26 «Готова продукція» і кредиту рахунка 23 «Виробництво». Цей запис здійснюється в журналі № 5 (кредит рахунка 23).

Сільськогосподарські підприємства обліковують вихід продукції на рахунку 27 «Продукція с.-г. виробництва» за плановою собівартістю.

#### 4 Облік і документування реалізації готової продукції

Будучи завершальною стадією в кругообігу засобів підприємства, реалізація продукції є передумовою їх відтворення, повернення авансованих у процес виробництва коштів, а отже, вирішальним чинником його безперервної діяльності.

Інформація про процес реалізації має багатоплановий і складний характер. У ній повинен знайти відображення рух продукції від виробника до споживача як у вартісній, так і в натуральній формі з урахуванням якості продукції, що реалізується.

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 відсотку, який обчислюється 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 по кредиту рахунку 26 і по дебету відповідних рахунків. Відхилення розподіляються між залишком продукції на кінець місяця та вартістю продукції, списаної за обліковими цінами, за методикою розподілу транспортно-заготівельних витрат.

Для відображення собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг введено активний рахунок 90 «Собівартість реалізації».

На дебеті рахунка 90 відображається виробнича (фактична) собівартість реалізованої продукції, на кредиті – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Бухгалтерські проведення з обліку руху готової продукції наведено в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

#### Типова кореспонденція рахунків з обліку реалізації готової продукції

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Реалізовано продукцію	361	701
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641

### Тема 5. Облік запасів і готової продукції

#### План викладу і засвоєння матеріалу

- 5.1 Класифікація та оцінка запасів;
- 5.2 Документування і облік надходження, руху запасів;
- 5.3 Облік і документування процесу виробництва і оцінка готової продукції
- 5.4 Облік і документування реалізації готової продукції

Література: [3 с. 65-68; 10; 24; 31; 34 с. 45-48; 35 с.68-75]

#### 1. Класифікація та оцінка запасів

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Поділ запасів на види умовний, бо навіть на одному підприємстві призначення запасів може змінюватися – товар може стати паливом, сировиною або іншими матеріалами, і навпаки. Будівельні матеріали можуть стати сировиною або паливом, корми – товаром і так далі. Один і той же вид запасу може бути одночасно, наприклад, товаром і насінням. Це диктує необхідність чітко визначити призначення кожного виду запасів на підприємстві.

Залежно від джерел одержання матеріали поділяють на куповані і власного виробництва, що впливає на організацію їх обліку.

Запаси також можна класифікувати за трьома основними ознаками:

1) призначені для реалізації в умовах звичайної діяльності – готова продукція, товари;

2) знаходяться в процесі виробництва з метою виробництва готової продукції – незавершене виробництво, напівфабрикати, брак у виробництві;

3) призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг, а також управління підприємством – виробничі запаси, МШП.

Оцінка запасів є важливою передумовою організації обліку цієї ділянки, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства.

Запаси, що визначаються активами зараховуються на баланс за первісною вартістю тобто, вартістю на момент надходження (її ще називають історична собівартість). На протязі звітного періоду первісна вартість не змінюється за виключенням випадків, що передбачаються стандартом 9 «Запаси» (уцінка чи до оцінка запасів з п.24).

В залежності від джерел надходження запасів первісна вартість визначається по різному.

Джерела надходження:

- 1) придбані за плату;
- 2) вироблені на підприємстві;
- 3) внесені до статутного капіталу;
- 4) одержані безоплатно;
- 5) обміняні запаси на не подібні запаси;
- 6) обміняні запаси на подібні.

Визначення первісної вартості запасів згідно стандарту 9 «Запаси»:

1) придбання за плату – включає всі фактичні витрати, пов'язанні з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях (транспортнозаготівельні витрати, витрати зі страхуванням ризиків транспортування, непрямі податки, що включені у їх вартість, ввізне мито (для імпорту), сплачена постачальнику сума згідно з договором, інші прямі витрати пов'язанні з придбанням запасів та доведенням їх до придатного стану);

2) вироблені на підприємстві – за собівартістю їх виробництва (згідно стандартом 16 «Витрати»);

3) внески до статутного фонду – за справедливою вартістю, погодженою із засновниками (учасниками);

4) одержано безоплатно – за справедливою вартістю;

5) отримано в порядку обміну на подібні запаси – оцінюються за балансовою вартістю переданих по обміну запасів (якщо балансова вартість переданих активів дорівнює справедливій вартості отриманих запасів). Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує справедливу вартість отриманих запасів, то вони оприбутковуються по справедливій вартості. Різниця між справедливою і балансовою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду;

6) отримано в порядку обміну на неподібні запаси – за справедливою вартістю отриманих запасів.

У бухгалтерському обліку готова продукція має оцінюватися за фактичною собівартістю, яка може бути визначена тільки після зібрання всіх затрат та калькулювання. Разом з тим виникає потреба в щоденному обліку наявності й руху готової продукції та визначенні її вартісних характеристик. Тому в поточному обліку готова продукція оцінюється за прийнятими на підприємстві «твердими» обліковими цінами. Ними можуть бути середньорічна, планова собівартість, оптово-розрахункова, договірна ціна або фактична собівартість.

Якщо готова продукція оцінюється не за фактичною собівартістю, то відокремлено від фактичної собівартості обліковується відхилення. В кінці місяця ці відхилення у відповідній долі розподіляються між залишками не реалізованої продукції і реалізованими виробами.

Оцінка продукції за «твердими» обліковими цінами дає можливість вести постійне спостереження за кількісними та вартісними параметрами процесів випуску та реалізації продукції. Тверді облікові ціни є основою побудови бухгалтерського обліку готової продукції на складах за оперативно-бухгалтерським методом.

Первісна вартість визначається згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 „Витрати”. Витрати на виробництво включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також змінні і розподілені постійні накладні витрати. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Облік випуску готової продукції здійснюється на підставі первинних документів довільної форми (актів, накладних); протягом місяця ведеться накопичувальна відомість, в якій у розрізі конкретних видів продукції розміщують дані про випуск у кількісному виразі та з оцінкою за плановою собівартістю або ж за цінами реалізації (якщо вони постійні).

Для синтетичного обліку готової продукції та узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства призначено рахунок 26 «Готова продукція». На дебеті рахунка 26 відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю.



У статті «Інші витрати» відображають знос спецодягу та спецвзуття, що їх видають працівникам, платежі за обов'язкове страхування майна, витрати, пов'язані з використанням природної сировини, зокрема плата за воду, за розміщення відходів, викиди і скиди забруднюючих речовин в навколишнє природне середовище тощо.

До складу статті «Непродуктивні витрати» відноситься брак у виробництві, яким вважаються вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які не відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням чи можуть бути використані лише після виправлення. Вартість браку відноситься на собівартість продукції, під час виробництва якої він допущений. На витрати від браку списують вартість забракованої продукції, сировини і матеріалів, а також витрати по виправленню браку.

За статтею «Загальновиробничі витрати» відображають цехові, загальновиробничі витрати, які розподіляють між об'єктами обліку виробництва. За базу для розподілу загальновиробничих витрат беруть години праці, заробітну плату, обсяг діяльності, прямі витрати тощо.

В більшості видів виробництв отримують декілька видів готової продукції, а тому виникає потреба на окремих аналітичних рахунках обліковувати загальновиробничі (цехові) витрати відповідних виробництв.

До них відносять нараховану основну і додаткову оплату праці з нарахуваннями інженерно-технічного та обслуговуючого персоналу, амортизацію необоротних активів, витрати на їх ремонт та експлуатацію, витрати по охороні праці (спорудження та утримання огорож машин, вентиляційних споруд і вентиляційних камер, умивальників, душових, кип'ятильників, роздягалок, шкафчиків для спеціального одягу, сушилок, вартість спеціального одягу, взуття, окулярів та інших захисних пристосувань, які видають робітникам згідно із затвердженими нормами. До цехових витрат відносять також виплати за технічне удосконалення, раціоналізаторські пропозиції та винаходи, втрати від простоїв, що мали місце не з вини робітників, вартість списаних зіпсованих товарно-матеріальних цінностей, які зберігаються в цехових складах, тощо.

Цехові витрати обліковують окремо по кожному промисловому виробництву і розподіляють за встановленим порядком на виробництво окремих видів продукції.

Наведена номенклатура статей витрат конкретизується з врахуванням технологічних та організаційних особливостей кожного виробництва.

Готову продукцію оприбутковують з кредиту рахунку 23 в кореспонденції з рахунками 26 «Готова продукція», 90 «Собівартість реалізації» та іншими.

**Готова продукція** – це продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад.

Справедлива вартість – це вартість, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата забор'язання в операціях між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Подібні активи – активи, які мають однакове функціональне значення.

До первісної вартості запасів не включають:

- понаднормативні витрати і недостачі запасів;
- витрати на збут;
- відсотки за користування кредитом;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які відображаються

в складі витрат по дебету рахунків класу 9;

- витрати на інформаційні та посередницькі послуги, які пов'язані із збором інформації про постачальників запасів і з пошуком та придбанням запасів.

Підприємству важливо правильно вибрати метод оцінки вибуття запасів, бо він має вплив на розмір прибутку. Обраний метод фіксується в Наказі про облікову політику, яка може змінюватися при уточненні статуту та коли це передбачено П(с)БО.

П(с)БО 9 «Запаси» передбачає, що при відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних закупок;
- ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів.

Сільськогосподарські підприємства можуть використовувати одночасно декілька методів оцінки запасів:

- для виробництва продукції поточного року – планова собівартість на протязі року, яка коригується в кінці року до рівня фактичної (рахунки 27, 21);
- для купівельних виробничих запасів – метод середньозваженої собівартості;
- для товарів – оцінка за цінами реалізації;
- для побічної продукції – за методом нормативних цін.

В момент придбання запаси оцінюються за первісною вартістю. При їх вибутті вони оцінюються за вибраним підприємством методом і не впливають на їх початкову вартість. Але стандарт 9 «Запаси» вказує на необхідність відображення в балансі запасів за найменшою з двох оцінок: початкової (первинної) вартості або чистої вартості реалізації. Цим самим виконується принцип обачності при складанні звітності, за яким вартість активів або доход не повинен бути завищеним, а витрати – заниженими.

Чиста вартість реалізації відповідає ринковій вартості запасів за мінусом витрат, яких підприємство зазнає, у процесі підготовки їх до реалізації, а також безпосередньо при реалізації. Ця вимога стосується до всіх видів запасів, але найчастіше вона буде використовуватись до групи «Товари». Товари, що застаріли та ушкоджені або морально застарілі, часто мають чисту вартість реалізації значно меншу їх початкової вартості. Крім того на дату складання звітності може знизитися їх ціна реалізації або очікується збільшення витрат на завершення їх виробництва та збут. Всі ці причини будуть являться підставою для уцінки запасів оскільки очевидна втрата майбутніх економічних вигод від їх використання. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни реалізації очікуваних витрат на завершення виробництва та збут. Сума уцінки запасів списується на витрати звітного періоду з одночасним відображенням її у позабалансовому обліку.

Оцінка залишків незавершеного виробництва здійснюється згідно із галузевим порядком калькулювання собівартості готової продукції за винятком понесених внаслідок технічно неминучого браку, відшкодування зносу спеціального інструменту та витрат на освоєння виробництва нових видів продукції. Допускається оцінка незавершеного виробництва за сумою прямих виробничих витрат. Вартість незавершеного виробництва уточнюється при проведенні інвентаризації.

Готова продукція в бухгалтерському обліку оцінюється за первісною вартістю (собівартістю її виробництва), яка визначається шляхом калькулювання фактичної собівартості. Собівартість готової продукції, виготовленої власними силами, відповідно до п.1.1 П(с)БО 16, визначається двома поняттями: виробничою собівартістю продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загально виробничі витрати) та собівартістю реалізованої продукції (виробнича собівартість продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду; нерозподілені постійні загально виробничі витрати; понаднормативні витрати).

Товари оцінюються за роздрібними цінами або первісною вартістю. Оцінка за цінами реалізації застосовується підприємствами роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотка торговельної націнки. Цей метод застосовують підприємства, які мають значну номенклатуру товарів, що змінюється, з приблизно однаковим рівнем торгової націнки.

На виробництві може виникнути брак. Брак – це продукція, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані лише після додаткових витрат на виправлення. Оцінка забракованої продукції залежить від ступеня її придатності та місця виявлення браку. Втрати підприємств від браку продукції, який можна виправити, складаються з витрат на її повторну або додаткову обробку. Втрати від браку зменшуються на вартість отриманих матеріалів за ціною їх можливого використання, а також на суму претензій до постачальників за неякісних матеріалів, які стали

4. Сировина та матеріали.
5. Роботи та послуги.
6. Витрати на ремонт необоротних активів
7. Інші витрати на утримання необоротних активів.
8. Інші витрати.
9. Непродуктивні витрати.
10. Загальновиробничі витрати.

За статтею «Витрати на оплату праці» відображають основну і додаткову оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі, виготовленню виробів тощо. Підставою для нарахування оплати праці є первинні документи: таблиць обліку робочого часу (форма 54), наряд на відрядну роботу (форма № 70 і 70а), який складають окремо на кожний вид робіт. Якщо одну роботу виконують кілька працівників, то випикується наряд бригади, а якщо один працівник — індивідуальний наряд.

За статтею «Відрахування на соціальні заходи» вказують нарахування ЄСВ.

За статтею «Паливо та мастильні матеріали» відображають вартість палива та мастил, використаних при проведенні технологічних операцій.

За статтею «Сировина та матеріали» включають вартість сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції, сировину і матеріали видають на виробництво по накладних (форма № 87), лімітно-забірних картах на одержання матеріальних цінностей (форма № 117).

За статтею «Роботи та послуги» відображають витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами. До цієї статті включають вартість послуг власного транспорту (автомобільного, тракторного), електро, тепло, водо та газопостачання тощо.

За статтею «Витрати на ремонт необоротних активів» відображають витрати, пов'язані з ремонтом необоротних активів, що використовуються у відповідних виробництвах

За статтею «Інші витрати на утримання необоротних активів» відображають суми, використані на утримання необоротних активів безпосередньо в конкретному виробництві. У складі цих витрат обліковують витрати на оплату праці з відрахуваннями персоналу, що обслуговує основні засоби, амортизаційні відрахування тощо.

У виробництві можна виділяти окремо витрати на утримання та експлуатацію обладнання (витрати на утримання, експлуатацію та поточний ремонт виробничого устаткування, цехового транспорту, знос малювальних предметів та інструментів тощо). Ці витрати в кінці звітного періоду розподіляються між окремими об'єктами обліку пропорційно кількості (вартості) переробленої сировини. Якщо це зробити неможливо, зазначені витрати включають до складу загальновиробничих витрат певного виробництва розподіляють у встановленому порядку.

вимагає вести по партіям облік запасів, який крім того потрібно здійснювати постійно. Система постійного обліку передбачає ведення руху запасів постійно, кожний день, а тому в кожний момент відомо, скільки та по якій ціні надходять чи списуються у видаток запаси. Це звичайно вимагає додаткових трудових витрат.

Застосування методу ФІФО в умовах зростання цін буде сприяти збільшенню податку на прибуток. Але при цьому і сам прибуток, відображений у звітності, буде вищим, що є позитивним моментом при необхідності залучення інвестора, в намірі отримати кредит або інших ситуаціях.

Оцінка запасів за нормативним методом полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), що встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Норми затрат і ціни повинні регулярно перевірятися і переглядатися для максимального їх наближення до фактичних. Наприклад, у сільськогосподарському виробництві за цим методом визначається собівартість побічної продукції, але її можна використовувати і до інших видів продукції. Цей метод застосовується у випадку стабільних цін на запаси.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між роздрібною (продажною) ціною реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною вартості залишку товарів на кінець звітного місяця та продажною вартості одержаних у звітному місяці товарів.

### **3 Облік і документування процесу виробництва і оцінка готової продукції**

Синтетичний облік виробництва продукції ведуть на рахунку 23 «Виробництво». Це активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображають витрати на виробництво, а за кредитом — вихід готової продукції.

При здійсненні витрат дебетують рахунок 23, а кредитують різні рахунки залежно від видів витрат (матеріальні, розрахункові та інші рахунки). Витрати групують за їх видами залежно від кореспонденції рахунків. Кожний рахунок, який кореспондує з рахунком 23 «Виробництво», в частині обліку витрат представляє відповідну їх групу, яка є статтею витрат:

1. Витрати на оплату праці.
2. Відрахування на соціальні заходи.
3. Паливо та мастильні матеріали.

причиною браку. Суми витрат від браку відображаються на виробничих рахунках за мінусом витрат, які віднесені на винних осіб.

Собівартість внутрішнього остаточного браку визначається виходячи із фактичних витрат. В окремих випадках з метою спрощення калькуляційних розрахунків на підприємствах з великою номенклатурою виробів і напівфабрикатів допускається оцінка забракованої продукції виходячи з нормативних витрат.

Втрати від браку можуть бути відшкодовані винними особами. У разі виправного браку з винуватців стягується вартість виправлення, а при невиправленому браку – вартість матеріалів, сума основної зарплати.

Основою побудови обліку виробничих запасів є їх плановооблікова класифікація, оцінювання, документальне оформлення наявності та руху, система рахунків.

Для потреб управління побудова бухгалтерського обліку виробничих запасів здійснюється за кількісними та вартісними ознаками й за такими напрямками:

- заготівля та придбання;
- наявність та рух на складах;
- передавання у виробництво;
- використання у процесі виробництва;
- продаж зайвих (невикористаних);
- інше вибуття.

### **2. Документування і облік надходження, руху запасів**

Виробничі запаси, потрібні для виробничого господарської діяльності, підприємства одержують по різному:

- від постачальників на основі договорів;
- підзвітними особами в торговельній мережі за рахунок коштів, виділених на господарські потреби;
- вироблені у власному виробництві;
- отримані від ліквідації основних засобів, списання малоцінних необоротних матеріальних активів предметів у процесі капітального ремонту;
- отримані в обмін на активи;
- отримані як внесок до статутного капіталу;
- безоплатно отримані.

Основними документами щодо оприбуткування виробничих запасів від постачальників є товарно-транспортні накладні, прибуткові ордери, накладні, акти приймання, рахунки-фактури тощо.

Одержання ТМЦ безпосередньо у постачальника здійснюється матеріально відповідальною особою, на яку виписується доручення встановленого зразка.

Усі видані доручення мають бути зареєстровані бухгалтерією. У дорученні наводиться перелік усіх матеріальних цінностей, що мають бути отримані, якщо вони не зазначені в документі, номер і дата якого простав-

лені з лицьового боку доручення. Особа, котрій видано доручення, зобов'язана не пізніше ніж наступного дня після одержання цінностей подати до бухгалтерії документи про його виконання і здачу на склад матеріальних цінностей.

На запаси, що надходять без супровідних документів (невідфактуровані поставки), складають акт приймання. Для оприбуткування матеріалів або виробів власного виробництва і в разі внутрішньої передачі виписують накладну. Накладною оформляють також здавання на склад відходів виробництва, залишків від ліквідації необоротних активів (малоцінних і швидкозношуваних предметів).

ТМЦ, що придбані підзвітною особою в роздрібній торгівлі за рахунок коштів виділених на господарські потреби оформлюються товарним чеком.

Оформлення ТМЦ на склад здійснюється складанням Прибуткового ордера на кожну партію поставки.

Облік надходження запасів на підприємстві відображається на рахунку 20 «Виробничі запаси», який має 9 субрахунків на окремі запаси. За дебетом рахунку 20 відображається надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво, переробку, відпуск на сторону, уцінка тощо.

Більшість запасів відпускають для виробничого споживання або на господарські потреби. Крім того, можливі випадки реалізації непотрібних матеріалів. Іноді матеріали переміщують від складу до складу.

Документальне оформлення видачі запасів зі складу залежить від різних умов: технології та організації виробництва, частоти відпуску тощо. У всіх випадках у документах, які відображають видачу сировини та матеріалів, має бути зафіксовано: кому, що, скільки і на які потреби відпущено.

За характером документи на видачу зі складів сировини та матеріалів поділяють на разові, нагромаджувальні та лімітнонормативні. Видачу матеріалів зі складів оформляють за допомогою вимог, накладних, лімітнозабірних карток і забірних листків (карток), нагромаджувальних відомостей. Використання лімітнозабірних і забірних карток значно зменшує кількість документів.

Для продажу, реалізації і безоплатного передавання матеріальних цінностей іншим організаціям складають накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів на сторону (форма № М11) або Накладну на відпуск ТМЦ (форма № М-20).

Для відпуску ТМЦ зі складів підприємства дільницям, фермам, бригадам та іншим виробничим підрозділам, при реалізації ТМЦ за готівкові кошти своїм працівникам використовується Накладна (внутрігосподарського призначення).

Кількісний облік руху запасів кожного виду на складі здійснюється в Книзі складського обліку.

Щомісяця матеріально відповідальні особи на підставі первинних документів складають Матеріальний звіт. Він подається до бухгалтерію ра-

зом із документами, які підтверджують надходження і витрачання виробничих запасів та інших матеріалів.

Оцінювання запасів при їх відпуску у виробництво, продажу та іншому вибутті може здійснюватися за одним із таких методів:

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

Відповідно до П(с)БО 9 для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, має застосовуватися тільки один із наведених методів.

Запаси, які відпускаються на виробництво або на надання послуг, що виконуються за спеціальними замовленнями та проектами, а також запаси, які не замінюють одні одних, оцінюються за ідентифікованою собівартістю. Згідно із цим методом кожна одиниця запасів (товарів) виділяється в обліку. А на складах необхідно ще й прикріпити табличку із серійним номером та ціною придбання чи виготовлення, для того щоб виділити їх в натурі. Основною перевагою цього методу можна виділити те, що вартість проданих товарів та кінцеві залишки обліковуються за їх фактичною вартістю, причому однакові товари обліковуються за різною вартістю. А недолік – незручності в обліковій роботі, по необхідно вести облік по кожному об'єкту.

Метод середньозваженої собівартості передбачає, що собівартість одиниці обліку подібних запасів визначається як середньозважена величина. Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Визначення середньозваженої собівартості згідно із стандартом в середньому за місяць полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів. Метод середньозваженої собівартості простий у використанні і знайомий всім бухгалтерам. На сьогодні цей метод є одним із найбільш прийнятних методів оцінки запасів, що вибувають.

За методом ФІФО передбачається, що одиниці запасів, які були придбані першими, продаються чи використовуються першими, тобто списуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство і по тій вартості за якою вони надійшли і відображенні в обліку. Таким чином, одиниці запасів, які надійшли і залишаються в залишку на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень. В умовах інфляції це важливо, оскільки на залишку будуть відображені запаси по вартості, що наближена до реальної. У свою чергу, на собівартість продукції будуть списані запаси, що надійшли раніше, вартість яких, як правило, нижча. У результаті цього прибуток буде завищеним.

Цей метод простий, забезпечує відображення у балансі суму запасів, яка приблизно збігається з поточною ринковою вартістю. Але цей метод