

ДАВИДОВИЧ І. Є.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
КУРС ЛЕКЦІЙ

Тернопіль – ТНЕУ

2012

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку і аудиту**

ДАВИДОВИЧ І. Є.

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
КУРС ЛЕКЦІЙ**

Тернопіль – ТНЕУ

2012

Давидович І.Є. Бухгалтерський облік: Курс лекцій. – Тернопіль: ТНЕУ,
2012. – 220 с.

Рецензенти:

Задорожний З.В., доктор економічних наук, професор, проректор з наукової роботи Тернопільського національного економічного університету,

Мельник Р.О., кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

Курс лекцій з дисципліни „Бухгалтерський облік” складається з двох частин. Він містить теоретичні основи бухгалтерського обліку та основні методологічні аспекти організації ведення фінансового обліку на підприємствах, фірмах і в організаціях виробничої сфери. Дається характеристика основ бухгалтерського обліку й методики ведення обліку необоротних активів, виробничих запасів, грошових коштів та розрахункових операцій, праці, її оплати та соціального страхування персоналу, господарських процесів постачання, виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг). Розглянуто процес формування фінансових результатів від різних видів діяльності та облік використання прибутку і покриття збитків, методику обліку власного капіталу та залучених коштів. Характеризуються основні форми фінансової звітності підприємства та висвітлюється порядок їх складання.

Курс лекцій з Бухгалтерського обліку розрахований на студентів вищих навчальних закладів, які навчаються за не обліковими спеціальностями галузей знань 0306 “Менеджмент і адміністрування” та 0501 “Економіка і підприємництво” освітньо-кваліфікаційного рівня „бакалавр”, а також студентів, які здобувають другу вищу освіту за вказаними галузями знань освітньо-кваліфікаційного рівня „спеціаліст”.

Рекомендовано до видання Науково-методичною комісією зі спеціальності „Облік і аудит” Тернопільського національного економічного університету. Протокол № 9 від 30 серпня 2012 року.

ЗМІСТ

ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Тема 1.	Бухгалтерський облік, його суть і значення	6
	1. Поняття та роль бухгалтерського обліку в управлінні.	6
	2. Види господарського обліку, їх інтеграція.	8
	3. Вимірники, що застосовуються в обліку.	10
	4. Завдання бухгалтерського обліку та вимоги до нього.	11
	5. Функції і принципи бухгалтерського обліку.	13
	6. Види бухгалтерського обліку.	16
Тема 2.	Предмет і метод бухгалтерського обліку	17
	1. Предмет бухгалтерського обліку і його характеристика.	17
	2. Господарські засоби, джерела утворення господарських засобів і господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку.	19
	3. Класифікація господарських засобів і джерел їх формування.	20
	4. Метод бухгалтерського обліку та його складові елементи.	23
Тема 3.	Бухгалтерський баланс	25
	1. Суть і побудова бухгалтерського балансу.	25
	2. Структура балансу.	26
	3. Типи змін балансу.	28
Тема 4.	Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис	29
	1. Поняття про рахунки бухгалтерського обліку та їх будова.	29
	2. Суть подвійного запису та його значення. Кореспонденція рахунків.	31
	3. Поняття про синтетичні і аналітичні рахунки, субрахунки.	31
	4. Узагальнення даних поточного обліку.	32
	5. Класифікація і План рахунків бухгалтерського обліку.	35
ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК		
Тема 5.	Облік необоротних активів	42
	1. Основи побудови обліку, склад та оцінка необоротних активів.	42
	2. Документальне оформлення руху основних засобів.	44
	3. Облік надходження основних засобів. Облік капітальних інвестицій.	44
	4. Облік зносу (амортизації) основних засобів.	46
	5. Облік витрат на поліпшення основних засобів.	47
	6. Облік вибуття та ліквідації основних засобів.	48
	7. Інвентаризація та переоцінка основних засобів й необоротних матеріальних активів.	48
	8. Облік нематеріальних активів.	49
	9. Особливості обліку гудвілу та відстрочених податкових активів.	50

Тема 6.	Облік виробничих запасів	51
	1. Визнання та оцінка виробничих запасів.	51
	2. Облік надходження виробничих запасів.	55
	3. Облік витрат виробничих запасів у виробництві.	59
	4. Облік переоцінки виробничих запасів.	61
	5. Інвентаризація виробничих запасів.	63
	6. Особливості обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів.	67
Тема 7.	Облік грошових коштів та розрахункових операцій	70
	1. Основні принципи обліку грошових коштів.	70
	2. Облік касових операцій.	71
	3. Облік підзвітних сум.	75
	4. Облік операцій на рахунках в банку в національній валюті.	78
	5. Облік операцій по поточному рахунку в іноземній валюті.	82
	6. Облік розрахунків за допомогою платіжних доручень, акредитивів і розрахункових чеків.	84
	7. Облік розрахунків за допомогою векселів.	89
Тема 8.	Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу	93
	1. Організація оплати праці на підприємстві: види, форми і системи оплати праці.	94
	2. Облік особового складу, відпрацьованого часу та виробітку працівників.	96
	3. Порядок нарахування заробітної плати працівникам.	97
	4. Утримання і вирахування із заробітної плати.	109
	5. Порядок оформлення й облік розрахунків з оплати праці.	110
	6. Облік забезпечення оплати відпусток працівникам.	114
	7. Облік обов'язкових відрахувань на соціальні заходи.	115
Тема 9.	Облік процесу постачання	117
	1. Документальне оформлення та облік надходження оборотних матеріальних активів (виробничих запасів).	117
	2. Облік матеріальних цінностей на складі і в бухгалтерії.	120
	3. Облік надходження основних засобів.	122
	4. Облік розрахунків з постачальниками.	126
Тема 10.	Облік процесу виробництва	129
	1. Поняття витрат, їх класифікація та основні вимоги до їх визначення і оцінки.	130
	2. Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції.	133
	3. Зведений облік затрат на виробництво. Облік прямих виробничих затрат.	137
	4. Облік загальновиробничих витрат, порядок їх розподілу і списання.	139
	5. Облік витрат операційної діяльності підприємства, які	140

	не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг).	
	6. Характеристика основних методів калькулювання собівартості продукції.	142
Тема 11.	Облік збутової діяльності та формування фінансових результатів	148
	1. Поняття готової продукції, її оцінка та облік.	148
	2. Облік реалізованої продукції та визначення фінансових результатів від реалізації.	149
	3. Облік витрат на збут.	151
	4. Поняття доходів і витрат діяльності, їх склад та оцінка.	152
	5. Облік доходів і витрат від операційної діяльності.	153
	6. Облік доходів і витрат від іншої звичайної та надзвичайної діяльності.	154
	7. Облік фінансових результатів.	156
	8. Облік використання прибутку та покриття збитків.	159
Тема 12.	Облік власного капіталу та залучених коштів	160
	1. Поняття “власний капітал” та його складові.	160
	2. Облік власного капіталу в системі рахунків.	164
	3. Облік забезпечення майбутніх витрат та платежів.	174
	4. Облік цільового фінансування та цільових надходжень.	178
	5. Облік зобов’язань.	179
	6. Облік кредитів.	182
Тема 13.	Фінансова звітність підприємства	186
	1. Склад та призначення фінансової звітності, порядок її формування.	186
	2. Характеристика основних форм звітності.	189
	3. Методика складання Балансу.	189
	4. Порядок складання Звіту про фінансові результати.	192
	5. Порядок складання Звіту про рух грошових коштів.	196
	6. Порядок складання Звіту про власний капітал.	210
	ЛІТЕРАТУРА	217

ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Тема 1. Бухгалтерський облік, його суть і значення

План

1. Поняття та роль бухгалтерського обліку в управлінні.
2. Господарський облік, історія його розвитку та види.
3. Вимірники, що застосовуються в обліку.
4. Завдання бухгалтерського обліку та вимоги до нього.
5. Функції і принципи бухгалтерського обліку.
6. Види бухгалтерського обліку.

1. Поняття та роль бухгалтерського обліку в управлінні

Управління будь-яким підприємством вимагає систематичної інформації про здійснювані господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані поточного бухгалтерського обліку, які систематизуються у звітність. Така звітність має велике значення, оскільки використовується не тільки для економічного аналізу діяльності окремого підприємства з метою одержання інформації, необхідної для управління, а й для узагальнення результатів у масштабі галузей і народного господарства в цілому.

Розвиток господарських зв'язків в умовах ринку значно розширює кількість користувачів обліковою і звітною інформацією. Ними є не тільки працівники управління, безпосередньо пов'язані з підприємництвом, а й зовнішні користувачі інформації, які мають прямий фінансовий інтерес: банки — при вирішенні питання про надання кредитів; постачальники — при укладенні договорів на поставку товарно-матеріальних цінностей; інвестори, засновники, акціонери, яких цікавить рентабельність вкладеного капіталу і можливість одержання доходів (дивідендів). Значний інтерес облікова інформація має також для працівників податкових і фінансових служб, органів державної статистики й управління.

Підкреслюючи значення бухгалтерського обліку в управлінні господарською діяльністю, німецький вчений-економіст І. Ф. Шерр ще наприкінці XIX століття писав, що "Бухгалтерський облік — непогрішний суддя минулого, необхідний керівник сучасного і надійний консультант майбутнього кожного підприємства"¹.

Теорія бухгалтерського обліку є наукою про завдання, предмет, метод і техніку, форми й організацію бухгалтерського обліку.

Основні завдання теорії бухгалтерського обліку полягають у розробленні загальних методологічних основ організації бухгалтерського обліку на підприємствах, в організаціях і установах; науковому узагальненні сучасної практики організації обліку і контролю; удосконаленні діючих і створенні нових прогресивних способів облікової реєстрації і форм організації бухгалтерського обліку.

¹ Шерр И. Ф. Бухгалтерия и баланс. — М. — 1925. — С. 16.

Економічний бік бухгалтерського обліку дає можливість розкрити ефективність господарських процесів, юридичний — законність і доцільність їх здійснення. Таким чином, бухгалтерський облік встановлює взаємозв'язок між економікою і правом у процесі господарської діяльності.

Бухгалтерський облік (практичну діяльність) можна визначити як організований цілеспрямований процес одержання і передавання інформації про факти господарської діяльності. Мета цього процесу — надання інформації користувачам для прийняття оптимальних управлінських рішень. Отже, бухгалтерський облік має як науковий (теоретичний), так і практичний (прикладний) бік.

З погляду теорії облік має зміст і форму. Зміст охоплює те загальне, що є за будь-якої організації обліку, зокрема вивчення предмета, методу, техніки, форм і організації бухгалтерського обліку (те, що становить зміст теорії бухгалтерського обліку). До форми належать особливості практичної реалізації методу бухгалтерського обліку в окремих галузях народного господарства, виходячи із специфіки їхньої діяльності.

Наука про бухгалтерський облік, розробляючи властиву їй систему конкретних способів відображення фактів господарської діяльності підприємств і організацій, ґрунтується на діалектичному методі та економічній теорії. Використання наукових принципів забезпечує економічно обґрунтовану методологію відображення обліковуваних об'єктів залежно від їхньої ролі у господарських процесах і вимог управління діяльністю підприємств.

Критерієм наукового рівня обліку є його дієвість, тобто здатність своєчасно надавати вичерпну інформацію, необхідну для управління, контролю й аналізу. При цьому показники обліку повинні забезпечувати інформацію не тільки для внутрішнього управління, а й для зовнішніх споживачів (податкових і фінансових органів, банків, інвесторів, ділових партнерів тощо).

За своїм змістом бухгалтерський облік тісно пов'язаний з плануванням, економічним аналізом, аудитом, ревізією, правом. Так, за даними бухгалтерського обліку здійснюється контроль за виконанням планових завдань за звітний період і забезпечується інформація для планування і прогнозування розвитку господарства. Економічний аналіз ґрунтується на показниках плану і бухгалтерського обліку, вивчає причини відхилень від плану, виявляє резерви підвищення ефективності господарської діяльності. Відображаючи господарські процеси, бухгалтерський облік контролює дотримання законодавчих актів, юридичних Норм, що регулюють господарські взаємовідносини. Для контролю за розвитком економіки країни показники обліку широко використовуються для статистичних узагальнень,

Впровадження сучасної обчислювальної техніки ставить нові проблеми перед теорією і практикою бухгалтерського обліку (використання математичного програмування, моделювання господарських процесів тощо).

Перехід України до ринкової економіки, розвиток міжнародних економічних зв'язків зумовлюють необхідність удосконалення обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів. Створенню інформаційної бази для забезпечення переходу від діючої системи бухгалтерського обліку до системи, орієнтованої на ринкові умови господарювання, підвищенню ефективності облікової інформації сприяє прийняття національного Плану

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", відповідних положень (стандартів) з бухгалтерського обліку.

2. Господарський облік, історія його розвитку та види

Господарський облік відображає процеси, які пов'язані з господарською діяльністю.

Облік виник у процесі матеріального виробництва на певній стадії розвитку людства, і господарська діяльність сприяла його поширенню. Про використання обліку в практичній діяльності людства на ранніх стадіях розвитку суспільства свідчать свитки папірусу (Древній Єгипет, 3400—2980 рр. до нашої ери), глиняні пластинки або таблетки (Вавілон), дощечки, вибілені гіпсом (Греція), навощені дощечки, папірус, пергамент (Рим) тощо.

В 1458 р. купець з Дубровника Бенедетто Котрулі в книжку "Про торгівлю і досконального купця" включив главу про подвійну бухгалтерію. Оскільки ця книжка була знайдена зовсім недавно, автором подвійної бухгалтерії багато сотень років вважався монах-математик Лука Пачолі (Пачіолі) (1445—1515 рр.). На відміну від Б. Котрулі, Л. Пачолі у своїй книзі "Трактат про рахунки і записи" (1494 р.) розглядав облік як універсальну методичну науку.

На ранніх стадіях розвитку суспільства потребу в організації виробництва і торгівлі задовольняв відносно простий облік, який полягав у веденні облікових книг. З ускладненням і збільшенням виробництва та торгівлі такий облік вже не міг забезпечувати потреби щодо управління великими земельними господарствами, підприємствами, торговельними компаніями, морехідними та страховими компаніями, банками. Також неможливо було здійснювати контроль за їх діяльністю. Саме це зумовило формування у XIII—XIV сторіччі бухгалтерського обліку (від німецької *Buch* — книга, *halten* — тримати), який характеризувався складною системою методів і прийомів його ведення.

Бухгалтерський облік здійснювався в основному в окремих промислових та торговельних господарствах і не надавав загальної картини господарювання в цілому по державі. Це призвело до появи у XVIII сторіччі статистичного обліку, статистики (від латинської *Status* — статок), спочатку "державоведення", тобто збору необхідних для управління державою даних про населення, доходів і видатків тощо. В подальшому статистику почали відносити до особливої науки, а статистичний облік, що забезпечував її необхідними даними, використовувати для проведення статистичних досліджень про господарську діяльність.

З ускладненням промислового виробництва, розвитку системи банків і торговельних фірм бухгалтерський і статистичний облік вже не могли забезпечувати потреби щодо оперативного керівництва господарством, що зумовило на початку XIX сторіччя виділення нового виду господарського обліку — оперативного.

Розглянуті три види господарського обліку — оперативний, статистичний і бухгалтерський — удосконалюються і застосовуються в наш час. В Україні вони являють собою єдиний господарський облік.

Господарський облік — це спосіб кількісного відображення і якісної характеристики господарської діяльності з метою управління нею.

Найбільш простий за характером ведення *оперативний (оперативно-технічний) облік*. Йому підлягають окремі господарські і технічні операції. За допомогою оперативного обліку відображаються такі процеси і явища, як вихід працівників на роботу, рівень температури плавки у печах тощо. Оперативний облік ведеться не в цілому по господарству, а за окремими операціями у розрізі дільниць — цех, бригада, ланка, зміна. Причому оперативні дані в основному лише фіксуються і не узагальнюються в цілому по підприємству. Частіше такий облік ведеться в натуральних вимірниках, рідше в трудових. Грошові вимірники не є узагальнюючими, а виступають лише як засіб обліку (наприклад, надходження грошових коштів до каси).

Головним завданням оперативного обліку є швидка (оперативна, за короткий проміжок часу, протягом дня) видача оперативних даних. Оперативний облік передбачає використання статистичних методів, головним чином, таких, як спостереження господарських та технологічних операцій та їх реєстрація. Саме відображення господарських операцій безпосередньо у процесі їх здійснення дозволяє оперативно їх контролювати та управляти ними.

Таким чином, *оперативний (оперативно-технічний) облік* — це спосіб спостереження, відображення та контролю окремих господарських та технічних операцій безпосередньо в процесі їх здійснення з метою оперативного керівництва ними.

Статистичний облік ведеться з метою вивчення (спостереження, відображення, опрацювання) і контролю масових і окремих типових господарських операцій, процесів, явищ. Так, за допомогою статистичного обліку вивчається рівень продуктивності праці, забезпеченість працівників підприємства житлом тощо.

У статистичному обліку використовуються такі спеціальні, властиві йому методи, як зведення та групування, експертна оцінка, методи середніх чисел тощо. Ці методи розглядаються у навчальному курсі "Статистика".

Для відображення явищ і процесів, що відбуваються на підприємствах, в організаціях і установах, у статистичному обліку використовуються різноманітні вимірники. Дані статистичного обліку можуть узагальнюватись як в цілому по підприємству, так і за окремими підрозділами, а також за галузями господарювання та в цілому по регіону, країні.

Окремі дані оперативного та статистичного обліку не фіксуються на спеціальних уніфікованих бланках. Варто зазначити, що оперативний і статистичний облік не охоплює всі операції і не ведеться безперервно.

Для управління господарською діяльністю в сучасних умовах даних оперативного та статистичного обліку недостатньо. Необхідний постійний, безперервний, абсолютно достовірний і юридичне підтверджений облік господарських операцій, що охоплює всю господарську діяльність і який дозволяє на основі узагальнення результатів господарської діяльності приймати конкретні управлінські рішення по її здійсненню як в цілому по підприємству, так і по окремих його підрозділах. Таким обліком є бухгалтерський.

Бухгалтерський облік — це спосіб безперервного і повного відображення господарської діяльності підприємства, організації, установи, вираженого в

грошових одиницях, з метою забезпечення керівництва необхідною інформацією.

До особливостей бухгалтерського обліку слід віднести:

- безперервне, повне і послідовне відображення господарських засобів та операцій (що дозволяє отримати всебічну картину господарської діяльності підприємства, організації, установи);
- обов'язкове документальне підтвердження наявності господарських засобів та здійснення господарських операцій (зазначене підтвердження здійснення господарської операції є єдиним джерелом облікової інформації);
- узагальнення даних у грошовому виразі;
- використання специфічних засобів та прийомів (оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис тощо).

3. Вимірники, що застосовуються в обліку

Для здійснення управління господарським об'єктом необхідно мати кількісні та якісні показники його діяльності. *Кількісні* — це показники діяльності господарюючого суб'єкта, за допомогою яких визначається обсяг виконаних операцій, процесів; *якісні* — характеризують економічну ефективність цих операцій, процесів.

У бухгалтерському обліку застосовуються і кількісні, і якісні показники. Залежно від використовуваних на підприємстві засобів, джерел їх утворення та процесів, а також показників, що характеризують їх діяльність, використовуються різноманітні облікові вимірники: натуральні, умовно-натуральні, трудові, вартісні (грошові).

Натуральні вимірники — одиниці ваги, об'єму, довжини тощо. За їх допомогою визначають кількість господарських засобів та виконаних робіт. Так, наприклад, сировину і матеріали вимірюють кількісно в кілограмах, тоннах (метал, вугілля), у літрах (молоко), у кубічних метрах (гравій, пісок).

За допомогою натуральних вимірників отримують як кількісні, так і якісні показники.

Натуральні вимірники застосовуються виключно до однорідних предметів. Це значить, що не можливо підсумовувати показники різнорідних предметів (наприклад, кількість наявних на складі тонн мастила і металу).

Умовно-натуральні — це вимірники, які в своїй основі є натуральними, але з певною мірою умовності, яка необхідна для переведення продукції до умовно однорідної. Такими вимірниками є комбіновані умовні одиниці (умовні банки — у консервній галузі промисловості, умовна тисяча штук цегли — у промисловості будівельних матеріалів) тощо. Застосування різноманітних комбінованих вимірників зумовлено фізичними особливостями тих чи інших господарських засобів.

Трудові вимірники — це вимірники, які характеризують собою затрати праці (робочого часу) на виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг. До них відносяться людино-години, людино-дні.

Трудові вимірники широко застосовуються у поєднанні з натуральними. За їх допомогою можна прирівняти трудозатрати на виготовлення різнорідної продукції, виконання робіт чи надання послуг; визначити трудові ресурси,

продуктивність праці тощо. Але за їх допомогою неможливо виміряти всі господарські засоби, джерела їх утворення та господарські процеси.

В окремих випадках трудовий вимірник може використовуватись з метою вирахування витрат часу на виготовленню різноманітних виробів. Але він не може бути універсальним.

Грошовий вимірник— це одиниця вартості. Всі підприємства, організації, установи, що діють на території України, зобов'язані вести бухгалтерський облік в українській національній валюті — гривні та в сотій її частині — копійках. За допомогою вартісного вимірника визначають у грошовому виразі вартість сировини та матеріалів, розмір прибутку (збитку), рівень рентабельності та інші показники господарської діяльності.

Кожний із розглянутих вимірників може застосовуватись самостійно, а також у поєднанні з іншими. Так, наприклад, з метою виміру палива застосовують і натуральні, і грошові вимірники.

У бухгалтерському обліку узагальнюючим і всебічним вимірником є вартісний. Тому найважливішим завданням бухгалтерського обліку є оцінка засобів і процесів у грошовому виразі.

Отже, різні вимірники, що використовуються в обліку, тісно пов'язані один з одним і в окремих випадках застосовуються разом, що забезпечує повну характеристику облікових об'єктів.

4. Завдання бухгалтерського обліку та вимоги до нього

Завдання бухгалтерського обліку зумовлені вимогами управління господарством, функціонуванням господарського механізму.

У зв'язку з розвитком автоматизації обліку термін "завдання бухгалтерського обліку" слід розуміти, як рішення окремих частин (елементів) обліку. Такі рішення правильніше називати "облікові завдання".

У Положенні про організацію бухгалтерського обліку й звітності в Україні визначено тільки три *завдання*:

- 1) забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю та рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів;
- 2) своєчасне запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення та мобілізація внутрішньогосподарських резервів;
- 3) формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства.

Ясна річ, що контроль за використанням матеріальних і фінансових ресурсів не може бути забезпечений зусиллями тільки працівників бухгалтерії — потрібні спільні дії фахівців усіх інших структурних підрозділів підприємства.

Беручи загалом, можна так сформулювати основні завдання бухгалтерського обліку:

- безперервне, суцільне, взаємозв'язане й документоване спостереження за економічними процесами та явищами в усіх ланках економіки;
- забезпечення всіх рівнів управління для прийняття управлінських рішень достовірною та своєчасною інформацією про економічні процеси і явища, що відбуваються, про стан засобів господарства;

- створення вихідної інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу та контролю;
- забезпечення контролю за законністю й доцільністю здійснюваних операцій господарської діяльності;
- установа спільно з іншими економічними й технічними службами контролю за збереженням майна;
- забезпечення правильного розподілу тієї частки національного доходу, яка у формі заробітної плати надходить у розпорядження робітників і службовців відповідно до кількості та якості затраченої праці;
- сприяння зміцненню законності у виробничій та фінансово-господарській сферах діяльності підприємств.

Найважливішими завданнями бухгалтерського обліку слід вважати наступні:

- збирання, обробка і відображення первинних даних про господарську діяльність;
- систематизація даних з метою узагальнення і одержання підсумкової інформації про господарську діяльність;
- забезпечення необхідними даними з метою здійснення контролю за виконанням планів (прогнозів) діяльності, режимом економії.

Збирання, обробка і відображення первинних даних про господарську діяльність. Облік має забезпечувати одержання первинної інформації про господарську діяльність. З цією метою за кожною господарською операцією збираються дані, які фіксуються на відповідних носіях економічної інформації. При цьому першочерговим завданням є максимальне використання засобів інформаційно-управлінської техніки.

Систематизація даних з метою узагальнення і одержання підсумкової інформації про господарську діяльність. З метою одержання підсумкових даних про роботу підприємства, організації, установи, необхідно відповідно систематизувати первинні дані. Така систематизація дозволяє одержати інформацію, необхідну для оцінки господарської діяльності.

Забезпечення необхідними даними з метою здійснення контролю за виконанням планів діяльності, режимом економії. Кожне підприємство, організація, установа має відповідні плани своєї діяльності. Дані бухгалтерського обліку, що відображають фактичний стан господарської діяльності, мають забезпечувати можливість контролю виконання планів як в цілому, так і окремими підрозділами.

Практичне використання обчислювальної техніки, програмних продуктів вимагає постановки задач контролю за технологією збору, обробки та систематизації облікових даних на ЕОМ. Таким чином, використання ЕОМ потребує деякого уточнення завдань бухгалтерського обліку.

У перспективі завдання бухгалтера буде зводитись, головним чином, до одержання облікової інформації з ЕОМ, контролем за процесом збору, обробки інформації, її аналізом та видачею варіантів управлінських рішень. При цьому передбачається, що процеси збору і обробки будуть виконуватись автоматично.

З метою виконання поставлених перед обліком завдань він має відповідати низці *вимог*: порівняння показників плану (прогнозу) з

показниками обліку (та між собою за різні періоди часу), їх єдність, своєчасність, точність, достовірність, економічність.

Єдність показників обліку має бути забезпечена на всіх рівнях управління господарством. Особливе значення це має при створенні загальнодержавної системи збору та обробки облікової інформації.

Дані обліку також мають бути *своєчасними, точними і достовірними*. Навмисне перекручення даних бухгалтерського обліку (особливо з метою зменшення сум сплати податків) в Україні кваліфікується як кримінальний злочин.

У той же час облік має бути економічним. Це досягається шляхом раціональної його організації, втіленням прогресивних його форм та методів, використанням сучасної електронно-обчислювальної техніки, програмного забезпечення.

Виходячи з цих основоположних принципів необхідно, проте, пам'ятати, що правильне ведення бухгалтерського обліку безпосередньо залежить і від того, наскільки точно працівники бухгалтерії дотримуються нормативних вимог. До бухгалтерського обліку ставляться, зокрема, такі *вимоги*:

1. Точність — ведення поточного бухгалтерського обліку тільки на підставі первинних документів з використанням установлених форм, методів та вимірників без будь-яких округлень, застосування раціональних та ефективних форм і методів обліку.

2. Достовірність — записи у бухгалтерському обліку мають бути точно підтверджені даними первинних документів.

3. Юридична обґрунтованість — належне оформлення первинних документів та наявність у них необхідних підписів.

4. Реальність показників обліку та їх порівнянність.

5. Тотожність синтетичного й аналітичного обліку.

6. Узагальнення облікових даних на 1-ше число кожного місяця.

7. Своєчасність — забезпечення необхідною інформацією відповідних структур, фахівців, акціонерів, власників у встановлений строк.

8. Максимальне використання обчислювальної техніки та типових програм автоматизації обліку.

9. Застосування уніфікованих та стандартизованих первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку.

10. Дотримання єдиної методики обчислення показників та оцінки активів балансу.

11. Повнота — всі господарські операції, які правильно оформлені первинними документами, підлягають запису в реєстрах бухгалтерського обліку на відповідних його рахунках без будь-яких винятків.

12. Економічність — забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку без перевищення гранично допустимих витрат.

5. Функції і принципи бухгалтерського обліку

Облік в цілому і бухгалтерський облік зокрема є однією із загальних функцій управління — прогнозування, планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання.

Для бухгалтерського обліку, як елемента системи управління, характерні такі *функції*:

- 1) інформаційна;
- 2) контрольно-аналітична (контрольна);
- 3) оцінна (оцінкова).

А тому цілком закономірно визначити *функцію обліку* як систему спостереження, виміру, реєстрації, обробки та передачі до апарату управління інформації щодо господарської діяльності підприємства, організації, установи, тобто *інформаційну функцію*.

Облікова (інформаційна) функція бухгалтерського обліку полягає в одержанні фактичної інформації про господарську діяльність. У той же час вона є функцією управління, так як входить до складу загальних функцій управління.

Разом з тим обліковці частково виконують і *функцію контролю та аналізу* (особливо ця функція набула розвитку в умовах ринкової економіки), яка відповідно до нормативних документів є функцією бухгалтера.

У зв'язку з посиленням контрольних функцій обліковців у нових умовах господарювання відповідно змінюється і реалізація методів бухгалтерського обліку.

Бухгалтерські прийоми направлені на забезпечення функцій контролю та аналізу. Особливо це проявляється в умовах широкого застосування ЕОМ. Такий вид інтеграції обліку, контролю і аналізу цілком закономірний. Але це не означає, що функції обліку зводяться до здійснення контролю та аналізу. Функції були і залишаються обліковими, але посилюється спрямованість обліку на забезпечення (а не проведення) контролю, аналізу господарської діяльності, що реалізуються бухгалтерією та іншими службами апарату управління.

У зв'язку з інтеграцією обліку і контролю вхідна та вихідна облікова інформація трансформувались в облікову і контрольну.

У результаті інтеграції функцій обліку та аналізу продуктом праці працівників з обліку стає обліково-аналітична інформація.

Таким чином, оскільки основною функцією бухгалтерського обліку є інформаційна, то, відповідно, продуктом праці буде *облікова, обліково-контрольна та обліково-аналітична інформація*.

Однією із функцій обліку можна вважати і *оцінну (оцінкову) функцію*. За її допомогою у практичних умовах має визначатись результат діяльності підприємства.

За допомогою бухгалтерського обліку на основі первинних даних та їх подальшого опрацювання одержується необхідна для управління облікова (фінансова та управлінська) інформація про господарську діяльність.

Залежно від видів управління зі зворотнім зв'язком в умовах ринкового господарювання облікову інформацію можна поділити таким чином:

- 1) фактична без співвідношення з плановою, нормативною тощо;
- 2) щодо відхилень від планової, нормативної тощо;
- 3) фіксує повідомлення про очікувані відхилення від установлених параметрів;
- 4) комбінована.

У даний час в основному використовується перший та четвертий види облікової інформації. Другий вид облікової інформації використовується, головним чином, за умови обліку витрат виробництва за нормативним методом. Але зарубіжний досвід свідчить, що він використовується і в інших ділянках обліку.

На жаль, рідко застосовується на практиці третій вид облікової інформації, хоча саме він дозволив би не лише виправляти фактичні відхилення (як при другому виді інформації), а і не допускати їх.

Як показали дослідження, окрім основної функції бухгалтерського обліку — інформаційної — у процесі обліку на основі облікових даних може видаватись особливий вид інформації, який являє собою *облікове рішення* (сума заробітної плати до видачі, сума нарахованих податків до сплати тощо). Облікове рішення відрізняється від звичайної інформації тим, що не лише фіксується той чи інший стан засобів, коштів, фактів, а й приймається відповідне рішення про здійснення тієї або іншої фінансово-господарської операції, що не потребує спеціального втручання керівництва. Звідси ще одна важлива функція бухгалтерського обліку — *підготовка облікових рішень*.

Крім вищезгаданих функцій, обліковці здійснюють оперативний і статистичний облік, контроль, аналіз господарської діяльності.

Чітке визначення завдань бухгалтерського обліку — одна з найважливіших передумов для досягнення його цілей. Зрозуміло, що в процесі реалізації завдань бухгалтерського обліку фахівці можуть натрапити на неординарні ситуації, які потребують нестандартних рішень. У цьому разі дуже важливим є не просто творчий підхід до вирішення питань, а й дотримання загальних *принципів бухгалтерського обліку*, а саме:

1. Повсюдності, тобто обов'язковість ведення бухгалтерського обліку на всьому терені України без будь-яких винятків.

2. Всезагальності, тобто дотримання всіма юридичними особами (підприємствами, об'єднаннями, організаціями, установами) незалежно від підпорядкування чи галузевої належності єдиної методології бухгалтерського обліку.

3. Універсальності, тобто визнання того, що бухгалтерський облік є не просто одним із видів людської діяльності, а однією з найважливіших функцій управління і основою інформаційного забезпечення.

4. Документальності, тобто неухильне дотримання принципу фіксації господарських операцій та накопичення інформації тільки на підставі правильно оформлених документів.

5. Регламентованості, тобто ведення бухгалтерського обліку тільки відповідно до рішень Уряду України, інструкцій, положень, вказівок Міністерства фінансів України.

6. Цілеспрямованості, тобто досягнення цілі з допомогою використання всіх складових (елементів) методу бухгалтерського обліку (документації, інвентаризації, рахунків, подвійного запису, оцінки, калькуляції, балансу, звітності).

7. Звітування, тобто подання узагальнених даних бухгалтерського обліку для використання за призначенням відповідними споживачами (керівними

органами, акціонерами, податковими адміністраціями, банківськими установами, фінансовими, статистичними, правоохоронними і т. п. органами).

8. Дієвості, тобто своєчасного реагування на інформацію, термінового прийняття рішень на підставі даних бухгалтерського обліку, підвищення його оперативності і на цій основі створення єдиної системи обліку і статистики, для поліпшення збереження майна, ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, забезпечення прибутковості.

9. Безперервності, тобто організації та ведення обліку від моменту створення підприємства до моменту його ліквідації чи реорганізації.

10. Відображення в обліку доходів і витрат, як і всіх господарських операцій, у момент їхнього виникнення, а не в момент надходження або сплати грошей.

11. Використання в бухгалтерському обліку натуральних, трудових і грошових вимірників, але підсумкове узагальнення всіх господарських операцій підприємств у грошовому вимірнику (гривнях).

6. Види бухгалтерського обліку

Виходячи з міжнародного досвіду, бухгалтерський облік поділяють на два види — фінансовий та управлінський, які в сукупності становлять єдину систему. Державна податкова адміністрація України запровадила ще й податковий облік. Але на державному рівні (Кабінетом Міністрів і Міністерством фінансів) такого поділу поки що не узаконено, а отже, підприємства й досі ведуть єдиний бухгалтерський облік.

Фінансовий облік ведуть усі підприємства, організації, установи. Він має забезпечувати повне і комплексне відображення господарської діяльності за відповідний звітний період, стан фінансової звітності. Фінансовий облік і звітність регулюються в Україні Міжнародними стандартами, державними регламентами різних рівнів, а його дані використовуються внутрішніми і зовнішніми споживачами.

Управлінський облік ведеться підприємствами для забезпечення власних потреб в інформації усіх рівнів управління і є комерційною таємницею конкретного підприємства.

Суть *фінансового обліку* полягає в накопиченні інформації щодо всіх аспектів діяльності підприємства. Це офіційний облік, який підприємства ведуть відповідно до їхньої облікової політики та чинних інструкцій, положень та вказівок Уряду, Мінфіну, Мінекономіки і Держкомстату. Відтак у фінансовому обліку відображаються операції та процеси, пов'язані з обліком наявності й руху основних і оборотних засобів, коштів, використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, обліком джерел утворення майна. На підставі даних фінансового обліку складається офіційна бухгалтерська звітність, яка використовується внутрішніми споживачами та зовнішніми користувачами.

Управлінський облік призначено для накопичення інформації для внутрішніх потреб, а тому часто його називають виробничим внутрішнім обліком. Особливістю управлінського обліку є те, що його підприємства ведуть за власною методикою, яка не регламентується будь-якими інструкціями чи

правилами. Здебільшого це процеси та операції, пов'язані з обліком витрат на виробництво, формуванням собівартості продукції.

Спільність видів бухгалтерського обліку полягає в тому, що вони базуються на єдиних принципах і методології, здійснюються в межах облікової політики підприємства, мають одну ціль — своєчасне одержання інформації для прийняття управлінських рішень.

Різниця цих видів бухгалтерського обліку полягає:

- у різній методиці накопичення інформації, що впливає з форм і методів ведення кожного виду обліку;
- у різних користувачах інформації фінансового й управлінського обліку;
- у різних строках накопичення, обробки та передачі інформації для управління чи фінансового обліку.

Тема 2. Предмет і метод бухгалтерського обліку

План

- 1. Предмет бухгалтерського обліку і його характеристика.**
- 2. Господарські засоби, джерела утворення господарських засобів і господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку.**
- 3. Класифікація господарських засобів і джерел їх формування.**
- 4. Метод бухгалтерського обліку та його складові елементи.**

1. Предмет бухгалтерського обліку і його характеристика

Усі науки мають свій предмет, тобто те, що вивчає дана наука, та метод (як власне відбувається процес цього вивчення).

У широкому розумінні *предметом бухгалтерського обліку* є процес створення суспільного продукту в тій його частині, яка може бути охоплена інформацією в єдиному грошовому вимірнику, а також його розподіл, обмін і споживання.

Бухгалтерський облік здійснюється в усіх ланках народного господарства — на підприємствах, в організаціях, установах як виробничій, так і невиробничій сфері і служить для спостереження і контролю за їхньою діяльністю. Кожне підприємство (організація, установа) має певне майно — господарські засоби (будівлі, споруди, устаткування, матеріальні та інші ресурси), які утворюються за рахунок певних джерел (сукупності вкладень засновників, прибутку, позикових коштів тощо). Контроль за наявністю і рухом, а також доцільним використанням засобів у кожному господарстві здійснюється за допомогою бухгалтерського обліку. Отже, господарські засоби, що перебувають у розпорядженні окремих підприємств, і джерела їх формування є об'єктом бухгалтерського обліку і належать до змісту його предмета.

Процес розширеного суспільного відтворення ґрунтується на єдності виробництва суспільного продукту (необхідних суспільству матеріальних благ), його розподілу, обміну (обігу) і споживання. Процес виробництва, тобто створення суспільного продукту, здійснюється у ланках виробничій сфері

(промисловість, сільське господарство, будівництво тощо). В бухгалтерському обліку відображаються матеріальні, трудові та фінансові затрати на виробництво цього продукту. Таким чином, суспільний продукт і затрати на його виробництво є об'єктом бухгалтерського обліку і належать до змісту його предмета.

Створений у процесі виробництва суспільний продукт підлягає розподілу. Частина його спрямовується на відтворення спожитих у процесі виробництва предметів праці (сировини, матеріалів, палива тощо), а також на відтворення засобів праці (основних засобів) шляхом повного їх відновлення. Друга частина суспільного продукту спрямовується для оплати праці робітників і службовців; на створення загальнодержавних фондів споживання (у вигляді відрахувань до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування, сплати податків від прибутку та інших платежів до бюджету тощо); на створення фонду накопичення (прибутку підприємства). Розподіл суспільного продукту суворо контролюється за допомогою бухгалтерського обліку. В обліку відображаються затрати праці і винагорода, що належить кожному працівникові, контролюються розрахунки з бюджетом по податках та інших платежах, з Пенсійним фондом та Фондом соціального страхування по відрахуваннях, з фінансовими та іншими органами.

Отже, процес розподілу суспільного продукту і зобов'язання та розрахунки, що виникають при цьому, є об'єктом бухгалтерського обліку і належать до змісту його предмета.

Для забезпечення безперервності процесу виробництва створений суспільний продукт підлягає обміну (реалізації). Цей обмін здійснюється у формі купівлі-продажу. Обмін — це процес передачі суспільного продукту від виробника до споживача і є формою взаємозв'язку різних господарюючих суб'єктів. У процесі купівлі-продажу виникають певні витрати, пов'язані з транспортуванням, зберіганням, реалізацією тощо. Крім того, товарно-грошовий обіг зумовлює різні розрахункові взаємовідносини між постачальниками, покупцями, банками по кредитах, з бюджетом та ін.

Звідси, процес обігу суспільного продукту, грошові кошти та розрахунково-кредитні операції, що виникають при цьому, є об'єктами бухгалтерського обліку і належать до змісту його предмета.

Із сфери товарного обігу суспільний продукт надходить у сферу споживання (завершальна стадія розширеного суспільного відтворення). Споживання поділяються на виробниче, невиробниче і особисте. Виробниче споживання характеризує використання частини суспільного продукту у вигляді засобів виробництва (засобів праці і предметів праці) для потреб виробництва (створення матеріальних благ) і в бухгалтерському обліку відображається як органічна частина процесу виробництва. Невиробниче споживання здійснюється у ланках невиробничої сфери, призначених для задоволення потреб суспільства (державне управління й оборона країни, освіта, культура, охорона здоров'я тощо). Суспільний продукт у цій сфері споживається повністю і вибуває із кругообігу засобів у народному господарстві. Об'єктами бухгалтерського обліку у невиробничій сфері є бюджетні асигнування, тобто кошти, виділені із державного бюджету для забезпечення

діяльності цих ланок народного господарства, і контроль за доцільністю їх використання.

Ознайомлення з основними об'єктами бухгалтерського обліку в процесі розширеного суспільного відтворення дає змогу узагальнити їх і дати визначення предмета бухгалтерського обліку в широкому його розумінні.

Предметом бухгалтерського обліку є процес розширеного суспільного відтворення (виробництва, обміну і невиробничого споживання суспільного продукту), а також використання господарських засобів у цих процесах, які узагальнюються у грошовому вимірнику, для надання інформації, необхідної для управління і контролю.

В окремих ланках народного господарства (підприємствах, організаціях, установах) об'єкти бухгалтерського обліку визначаються виконуваними ними функціями у процесі суспільного відтворення. Так, на підприємствах виробничої сфери об'єктами бухгалтерського обліку є господарські засоби та їх використання в процесі постачання, виробництва і реалізації, розрахунково-кредитні відносини, що виникають при цьому, а також фінансові результати діяльності.

Керівництво будь-яким господарством неможливе без добре налагодженого обліку і насамперед — бухгалтерського. Тому кожне господарство має закінчену систему бухгалтерського обліку, який охоплює всі засоби і процеси, забезпечує необхідною інформацією всі рівні управління.

2. Господарські засоби, джерела утворення господарських засобів і господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку

Господарських фактів-явищ і фактів-процесів, навіть у невеликому господарстві, налічується кілька сотень, а іноді й тисяч. Вони є самостійними об'єктами господарювання, а отже, й обліку. Для того, щоб дістати систематизоване уявлення про стан господарства, господарські явища і процеси групують.

Первинну економіко-правову класифікацію засобів господарювання як явищ та процесів з погляду теорії двоїстості (тобто в продуктивному та правовому аспектах) у контексті суспільного виробництва унаочнено на рисунку. Така двоїстість означає, що у процесі господарювання господарські явища та процеси одночасно мають два аспекти: продуктивний та правовий. При цьому, оскільки характеристики обох аспектів подаються у вартісному вираженні (грошах), то це забезпечує постійну їх рівність.

Об'єктом бухгалтерського обліку є лише таке господарське явище або процес господарювання, який: а) здійснився, відбувся; б) змістовна характеристика якого задовольняє або продуктивний, або правовий аспект господарювання, або одночасно обидва; в) дістав вартісне (грошове) вираження.

Коли деяке господарське явище або процес не може бути розглянутий одночасно щодо усіх трьох описаних щойно ознак, то він не є об'єктом бухгалтерського обліку. Наприклад, укладання трудового контракту (угоди). Факт господарський, має грошове вираження, але не здійснився. Тому він не є об'єктом бухгалтерського обліку, тобто в системі такого обліку не зафіксується.

На підприємствах проходить безперервний рух засобів (кругообіг). При цьому вони переходять з однієї форми в іншу. Основними стадіями кругообігу засобів є такі процеси: постачання (підготовки), виробництва і збуту.

Процес постачання є першою стадією кругообігу господарських засобів, де гроші перетворюються в предмети праці, які утворюють виробничі запаси. Придбані підприємством предмети праці на цій стадії вже надійшли у сферу виробництва, але поки що не приймають безпосередньої участі у виробничому процесі. Із сфери обігу засоби переходять у сферу виробництва.

Процес виробництва є основною стадією кругообігу засобів, на якій створюються матеріальні блага. Тут відбувається з'єднання робочої сили із засобами виробництва, виготовляється новий продукт, який відрізняється від вихідного своєю натуральною формою і вартістю. Вироблений продукт доставляється до споживача (реалізується).

В *процесі збуту* господарські засоби, які перетворилися в готовий продукт, залишають сферу виробництва і знову вступають в сферу обігу. Вироблена продукція реалізується і приймає грошову форму, що створює можливість відновлення кругообігу, тобто перетворення грошових засобів у виробничі запаси і т.д.

Господарські засоби в процесі кругообігу одночасно знаходяться на всіх трьох стадіях і постійно переходять із одної стадії в іншу. Це пояснюється безперервною господарською діяльністю.

В процесі постачання об'єктами обліку є затрати на придбання засобів, обсяг їх заготовлення, розрахунки з постачальниками.

В процесі виробництва об'єктами обліку виступають витрати на виготовлення продукції (собівартість продукції), наявність і рух готової продукції.

На стадії реалізації об'єктами обліку є витрати пов'язані з відвантаженням і реалізацією продукції (обсяг відвантаження і реалізації продукції, визначення результату від реалізації продукції, розрахунки з покупцями).

Окремими об'єктами предмету бухгалтерського обліку, крім процесів діяльності підприємства, є *процес створення підприємства* та *процес припинення діяльності підприємства*.

3. Класифікація господарських засобів і джерел їх формування

Для управління діяльністю підприємства необхідно знати, якими господарськими засобами воно розпоряджається, де ці засоби розміщені, як вони функціонують в процесі діяльності, а також за рахунок яких джерел утворилися і для чого призначені.

Тому господарські засоби прийнято групувати:

- за функціональною участю (роллю) в процесі діяльності;
- за джерелами утворення (формування) і цільовим призначенням.

Класифікація господарських засобів за функціональною участю (роллю) в процесі діяльності.

За функціональною участю в процесі діяльності господарські засоби (ресурси) підприємства поділяються на *необоротні й оборотні активи*. Згідно з міжнародними стандартами, під активами розуміють ресурси, контрольовані

підприємством в результаті минулих подій, використання як очікується, призведе до надходження економічних вигод у майбутньому (тобто активи — це ресурси підприємства, які мають активно працювати і давати прибуток).

До *необоротних активів* належать:

- основні засоби — матеріальні активи, які функціують у натуральній формі як у сфері матеріального виробництва, так і невиробничій сфері протягом тривалого часу (більше одного року);
- нематеріальні активи — необоротні довгострокові активи-які не мають матеріальної форми, але мають вартість і можуть приносити підприємству дохід. До них належить вартість придбаних підприємством прав на користування природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, Сектами промислової інтелектуальної власності (патентами, винаходами тощо), вартість права на використання програмного забезпечення для ЕОМ та інші права, які визнані об'єктом права власності підприємства;
- довгострокові фінансові інвестиції — фінансові вкладення в цінні папери (акції, облігації тощо) інших підприємств на од більше одного року з метою одержання доходів (дивідендів, відсотків), збільшення власного капіталу та інших од для підприємства;
- інші необоротні активи (зокрема, довгострокова дебіторська заборгованість юридичних і фізичних осіб, отримання якої очікується підприємством після 12 місяців з дати балансу) та ін.

До *оборотних активів* належать грошові кошти та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу (або протягом 12 місяців з дати балансу). Під операційним циклом розуміють проміжок часу між при-ям запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції (товарів, робіт, послуг).

Виходячи з цього, до складу оборотних активів належать:

- ✓ грошові кошти в касі та на рахунках в банках, якщо вони можуть бути вільно використані для поточних операцій. і, заблоковані на рахунках (наприклад, заморожені в іноземних банках), до оборотних активів не включаються;
- ✓ короткострокові фінансові інвестиції. Включаються до складу оборотних активів за умови, якщо вони є ринковими (тобто існує активний ринок, який дає змогу встановлювати їх ринкову вартість) і, як очікується, будуть реалізовані протягом строку, що не перевищує один рік;
- ✓ дебіторська заборгованість, пов'язана з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), належить до оборотних активів, якщо, як очікується, буде погашена протягом операційного циклу;
- ✓ виробничі запаси (сировини, матеріалів, палива, готової продукції, товарів тощо), які є частиною звичайного операційного циклу підприємства. Відносять до оборотних активів, якщо навіть не очікується, що вони будуть використані (спожиті) або реалізовані протягом 12 місяців з дати балансу.

Витрати майбутніх періодів, тобто витрати, які мали місце в поточному або попередніх звітних періодах, але відносяться до наступних звітних періодів (наприклад, витрати на освоєння нових видів продукції, оплачена наперед

орендна плата, передплата періодичних видань тощо), можуть включатися відповідно до складу як оборотних, так і необоротних активів.

Класифікація джерел формування господарських засобів підприємства.

Джерела формування господарських засобів (активів) підприємства поділяються на дві групи:

- джерела власних засобів;
- джерела залучених (позикових) засобів.

До *джерел власних засобів* належать: власний капітал, забезпечення зобов'язань, нерозподілений прибуток, цільове фінансування і цільові надходження.

До власного капіталу належать: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий капітал, резервний капітал.

Статутний капітал утворюється за рахунок сукупності внесків (у грошовому вимірнику) власників (учасників) у майно підприємства для забезпечення його діяльності, передбаченої установчими документами (статутом).

У підприємствах державної форм власності статутний капітал утворюється за рахунок частини виділеного державного національного майна (у вигляді необоротних і оборотних активів) для забезпечення статутної діяльності і в подальшому збільшується за рахунок власного прибутку.

Пайовий капітал – це сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами.

Додатковий капітал – це додатково вкладений капітал (сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість) та інший вкладений капітал (сума до оцінки необоротних активів, вартість активів безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб та інші види).

Резервний капітал – сума резервів, створених підприємством за рахунок прибутку з метою покриття непередбачених видатків, збитків, для сплати боргів підприємства при його ліквідації.

До забезпечення зобов'язань належать забезпечення виплат персоналу та інші забезпечення (витрат на додаткове пенсійне забезпечення, витрат на проведення гарантійних ремонтів тощо). Вони призначені для рівномірного включення майбутніх затрат у витрати виробництва і обігу звітного періоду.

Нерозподілений прибуток - це частина чистого доходу, котра після відповідних відрахувань залишилась на підприємстві як джерело його власних коштів.

Цільове фінансування і цільові надходження – це кошти, які мають строго цільове призначення, і надаються підприємству з метою подальшого використання на вказану ціль.

Джерелами залучених (позикових) засобів слід вважати: довгострокові зобов'язання (довгострокові кредити банків, інші довгострокові фінансові зобов'язання, відстрочені податкові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання) та поточні зобов'язання (короткострокові кредити банків, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, векселі видані, кредиторську заборгованість за товари, роботи і послуги, поточні зобов'язання за розрахунками: з одержаних авансів, з бюджетом, з позабюджетних платежів,

зі страхування, з оплати праці, із внутрішніх розрахунків, інші поточні зобов'язання).

4. Метод бухгалтерського обліку та його складові елементи

Кожна дисципліна, крім предмету дослідження, має ще й метод, тобто сукупність прийомів і способів, з допомогою яких досягається вивчення його предмету. *Методом бухгалтерського обліку* називається система способів (приймів), що забезпечує суцільне взаємопов'язане та об'єктивне відображення і економічне узагальнення в грошовій оцінці об'єктів бухгалтерського обліку для керівництва господарською діяльністю і контролю за нею.

Бухгалтерський облік вивчає свій предмет з допомогою елементів методу, до яких належать:

а) систематичне та хронологічне спостереження (документація та інвентаризація);

б) вимірювання господарських засобів та економічних процесів (оцінка і калькуляція);

в) реєстрація та класифікація даних обліку з метою їх систематизації (рахунки обліку і подвійний запис);

г) узагальнення інформації та забезпечення нею потреб апарату управління (бухгалтерський баланс і звітність).

Зупинимось детальніше на характеристиці наведених елементів методу бухгалтерського обліку.

- **Документація** - це спосіб первинного відображення об'єктів господарського обліку з метою безперервного спостереження за ними. У документах фіксуються відомості про господарські операції. При цьому на кожну операцію чи групу однорідних операцій складається відповідний документ. Документи є носіями вихідної інформації, на основі якої надалі проводяться економічні групування і узагальнення. Правильно і вчасно складені документи мають юридичну (доказову) силу.

У господарській діяльності підприємства документи мають важливе значення. Вони служать єдиною підставою для записів в системі рахунків бухгалтерського обліку, передачі розпоряджень і підтвердження виконаних операцій. Крім цього, документи відіграють важливу роль для контролю за збереженням власності, правильністю використання засобів підприємства у господарському процесі.

Однак не всі явища, що відбуваються в процесі господарської діяльності, можна зафіксувати в документах, наприклад природні втрати матеріальних цінностей при зберіганні. Виявити не зафіксовані в документах і не відображені в обліку явища допомагає інвентаризація.

- **Інвентаризація** - це спосіб виявлення фактичної наявності та стану господарських засобів на певну дату, а також зіставлення одержаних результатів з даними обліку.

Основні положення, порядок та терміни проведення інвентаризації встановлюються Міністерством фінансів України.

Залежно від міри охоплення засобів перевіркою інвентаризація буває повною та частковою. Повна інвентаризація охоплює всі засоби підприємства,

її проводять не рідше одного разу в рік перед складанням річного звіту. Часткова інвентаризація охоплює частину засобів та проводиться кілька разів протягом року для забезпечення точності звітних даних і контролю за діями матеріально-відповідальних осіб.

За характером проведення інвентаризації поділяються на планові та непланові.

- **Оцінка** - це спосіб грошового вимірювання об'єктів господарського обліку.

За її допомогою натуральні і трудові вимірники переводять у грошові. Оцінка господарських засобів кожного підприємства ґрунтується на їх фактичній собівартості. Це забезпечує єдність оцінки основних та оборотних засобів у галузях національної економіки. Від правильної оцінки господарських засобів залежить об'єктивність даних бухгалтерського обліку для загальної характеристики виробничих ресурсів підприємства і точність визначення його фінансових результатів.

Для керівництва господарськими процесами необхідний реальний облік усіх витрат, пов'язаних із здійсненням цих процесів. При цьому необхідно мати не тільки окремі види витрат, а й їх загальну суму, яка характеризує відповідний об'єкт, тобто визначити собівартість виробів.

- **Калькуляція** - це спосіб обчислення собівартості одиниці випущеної продукції, виробничих ресурсів або виконаних робіт.

Загальні правила калькуляції собівартості визначаються Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості або інших галузях національної економіки України, які затверджені відповідними постановами уряду.

- **Рахунки** - це спосіб групування поточного обліку та контролю за наявністю і рухом господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів;

На групи однорідних об'єктів бухгалтерського обліку відкриваються окремі рахунки, на яких реєструють стан засобів і джерел їх утворення, а також зміни, які відбуваються з ними під впливом господарських операцій. На підставі даних рахунків отримують інформацію про наявність і правильність використання господарських засобів, стан розрахунків, а це дає змогу контролювати господарську діяльність підприємства.

- **Подвійний запис** - це одночасне відображення кожної господарської операції не менше, ніж на двох рахунках.

Такий запис зумовлений характером господарських операцій, які призводять до взаємопов'язаних і рівновеликих змін двох об'єктів бухгалтерського обліку. Подвійний запис сум господарських операцій показує взаємозв'язок між рахунками і пов'язує облік кожної господарської операції із зміною засобів господарства та джерел їх взагалі.

- **Бухгалтерський баланс** - це спосіб економічного групування господарських засобів та джерел їх утворення на певну дату в грошовому вимірнику.

Основа для складання балансу - записи на рахунках. Щоб забезпечити найбільшу вірогідність балансу, записи на рахунках періодично уточнюють інвентаризацією.

Складання бухгалтерських балансів дає змогу здійснювати контроль за змінами в складі засобів і джерел їх утворення, за правильністю використання засобів, визначати фінансовий стан підприємства і встановлювати ступінь забезпеченості його власними ресурсами. Однак для керівництва господарством потрібні не лише дані про фінансовий стан, а й відомості про виконання плану виробництва, реалізацію продукції, її собівартість. Їх отримують із звітності, яку складають на підставі даних поточного обліку.

• **Звітність** - це система узагальнюючих показників, які характеризують підсумки діяльності підприємства за певний період.

Звітність складають на підставі даних рахунків, шляхом їх групування та зведення. Вона є завершенням поточного обліку і повністю зумовлена його даними. Як правило, звітність складається з ряду таблиць, які містять показники роботи підприємства. Бухгалтерську звітність, у тому числі і звітну форму - баланс, складають на кожне перше число кварталу і року. Можна для внутрішніх потреб складати бухгалтерську звітність на кожне перше число місяця.

З наведеного вище випливає, що існує ряд методів (спостереження, вимірювання, реєстрація, класифікація, узагальнення інформації), які в сукупності дають можливість сформулювати масив облікових даних, їх обробку та трансформацію в облікову інформацію. Дана інформація формується для апарату управління з метою керування фактами фінансово-господарської діяльності, а також зовнішніх користувачів.

Усі елементи методу бухгалтерського обліку органічно пов'язані, перебувають у безперервній взаємодії і складають по суті метод бухгалтерського обліку.

Тема 3. Бухгалтерський баланс

План

- 1. Суть і побудова бухгалтерського балансу.**
- 2. Структура балансу.**
- 3. Типи змін балансу.**

1. Суть і побудова бухгалтерського балансу

Як відомо, в бухгалтерському обліку господарські засоби підприємства розглядаються у двох тісно пов'язаних між собою групуваннях: 1) за їх складом, розміщенням і використанням; 2) за джерелами утворення і цільовим призначенням. Оскільки в результаті господарських процесів стан засобів і джерел безперервно змінюється, для успішного керівництва роботою підприємства періодично необхідно отримувати інформацію про стан наявних у господарстві засобів та джерел їх утворення. Узагальнені відомості у грошовій оцінці, згруповані у належному порядку, повинні подаватись на певну дату – початок місяця, кварталу, року. Їх отримують шляхом складання балансу.

Бухгалтерський баланс – це спосіб економічного групування в грошовій оцінці господарських засобів підприємства на певну дату, з одного боку, за їх складом, розміщенням і використанням, з іншого – за джерелами утворення і за цільовим призначенням.

У відповідності з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”: *Бухгалтерський баланс* – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Слово баланс означає рівновага. При складанні бухгалтерського балансу використовується принцип рівності між господарськими засобами і джерелами їх утворення. Тобто, в балансі з одного боку відображені господарські засоби, а з іншого – джерела їх утворення.

Схематично бухгалтерський баланс – це двостороння таблиця. Ліва сторона балансу називається активом, а права – пасивом. Це у тому випадку, коли баланс має горизонтальну форму побудови. У випадку вертикальної побудови – верхня частина називається актив, а нижня – пасив.

Традиційно у нашій державі баланс завжди мав горизонтальну будову, проте на даний момент у зв'язку з наближенням до міжнародних стандартів обліку та створенням спільних облікових засад, бухгалтерський баланс в Україні має вертикальну будову.

В активі балансу відображаються засоби за їх складом і розміщенням, а в пасиві – за джерелами формування.

2. Структура балансу

Актив і пасив бухгалтерського балансу складаються із розділів та статей. Стаття є основним елементом балансу. *Стаття* – це узагальнений показник певного виду господарських засобів (активна стаття) або джерел їх формування (пасивна стаття).

Однорідні за економічним змістом статті об'єднуються у групи, а групи – у розділи активу і пасиву балансу.

Оскільки баланс складається з активу і пасиву, відповідно і статті балансу є активні і пасивні. Статті активу балансу показують окремі види господарських засобів: матеріальні („Основні засоби”, „Виробничі запаси”, „Незавершене виробництво”, „Готова продукція”, „Товари”), грошові („Грошові кошти та їх еквіваленти”), кошти в розрахунках („Дебіторська заборгованість”). Статті пасиву балансу показують конкретні джерела, з яких утворено ці засоби: капітал підприємства („Статутний капітал”, „Додатковий вкладений капітал”, „Інший додатковий капітал”, „Резервний капітал” та інші); банківські кредити підприємства („Довгострокові кредити банків”, „Короткострокові кредити банків”); борги підприємства („Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги”, „Поточні зобов'язання за розрахунками”); прибутки („Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)”) та інші.

Підсумок усіх статей активу балансу повинен дорівнювати підсумку усіх статей пасиву балансу. Цей підсумок називається *валюта балансу*.

Така особливість бухгалтерського балансу має важливе значення і є одним з шляхів перевірки правильності його складання.

Форма бухгалтерського балансу є типовою і передбачена Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 2 „Баланс”, яке затверджене Міністерством фінансів України. Будова бухгалтерського балансу і його зміст час від часу може змінюватись. Це пояснюється вдосконаленням системи управління, виникненням нових об'єктів обліку, вдосконаленням форм бухгалтерської звітності.

В бухгалтерському балансі, який використовується в даний час при групуванні його статей використано класифікацію господарських засобів за їх складом та розміщенням в активі балансу і джерелами утворення в пасиві балансу. Актив балансу поділений на чотири, а пасив на п'ять розділів (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

Бухгалтерський баланс підприємства станом на 01 жовтня 2010 р.

(в тис. грн.)

Актив	Сума	Пасив	Сума
I. Необоротні активи	350,0	I. Власний капітал	500,0
II. Оборотні активи	274,8	II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів	14,0
III. Витрати майбутніх періодів	11,2	III. Довгострокові зобов'язання	-
IV. Необоротні активи та групи вибуття	-	IV. Поточні зобов'язання	116,4
		У. Доходи майбутніх періодів	5,6
Баланс	636,0	Баланс	636,0

До переважної більшості розділів балансу включені статті. Це стосується розділів I і II активу балансу та розділів I, II, III і IV пасиву балансу. У валюту балансу включаються підсумки не за окремими статтями цих розділів, а за підсумками вказаних розділів (рядки 080, 260, 380, 430, 480 і 620).

Розділи III і IV активу балансу та У пасиву балансу показуються відповідно одними рядками, а саме 270, 275 та 630 у зв'язку з чим немає потреби відводити ще окремі рядки для їх підсумків.

У балансі є окремі статті, які відображаються в ньому довідково і суми, які значаться за даними статтями, до загального підсумку балансу не включаються. Так, статті „Нематеріальні активи”, „Основні засоби”, „Довгострокові біологічні активи” в бухгалтерському балансі відображаються у трьох оцінках: за залишковою вартістю, первісною вартістю і накопиченою амортизацією (зносом). У валюту балансу включається лише їх залишкова вартість.

Для того, щоб знати, які саме суми слід включати до загального підсумку балансу, кожна стаття балансу показується в окремому рядку, якому присвоєно відповідний код. У валюту балансу включаються суми лише за тими рядками, код яких закінчується на цифру 0 або 5.

Для прикладу, стаття „Основні засоби” за вищевказаними видами оцінки показується в балансі у рядках 030, 031 і 032. Таким чином, у підсумок балансу ввійде тільки сума, яка зазначена у рядку 030, тобто за залишковою вартістю,

яка визначається як різниця рядка 031 (первісна вартість) та рядка 032 (знос). Стаття „Інвестиційна нерухомість” показується у балансі за рядками 055 (справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості), 056 (первісна вартість інвестиційної нерухомості), 057 (знос інвестиційної нерухомості). У валюту балансу включиться справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості (рядок 055), яка визначається як різниця рядка 056 та 057.

3. Типи змін балансу

Під впливом господарських операцій, що відбуваються на підприємстві, склад господарських засобів і джерел їх утворення безперервно змінюється. Ці зміни мають вигляд збільшень або зменшень сум відповідних статей активу та пасиву балансу. В залежності від впливу господарських операцій на дані балансу розрізняють чотири типи господарських операцій, які призводять до змін в балансі.

Операції першого типу. До даного типу відносяться господарські операції, під впливом яких змінюються тільки статті активу балансу (одна стаття збільшується, а друга стаття зменшується), валюта балансу при цьому не змінюється. Такі зміни називаються внутрішньо активними. При цьому відбуваються рівновеликі зміни у складі господарських засобів.

Схематично операції першого типу можна подати записом : + А – А.

Прикладом таких господарських операцій можуть бути: „Одержано грошові кошти в касу з поточного рахунку в банку”, „Відпущено на виробництво продукції сировину і матеріали”, „Видано гроші з каси підзвітним особам” та ін.

Операції другого типу. До вказаного типу відносяться господарські операції, під впливом яких змінюються тільки статті пасиву балансу (одна стаття збільшується, а друга стаття зменшується), валюта балансу при цьому не змінюється. Такі зміни називаються внутрішньо пасивними. При цьому відбуваються рівновеликі зміни у складі джерел утворення господарських засобів.

Схематично операції другого типу можна подати записом : + П – П.

Прикладом таких господарських операцій можуть бути: „За рахунок нерозподіленого прибутку проведено відрахування до резервного капіталу”, „За рахунок короткострокової позики погашено заборгованість перед постачальниками”, „ Утримано податок з доходів фізичних осіб” та ін.

Операції третього типу. До даного типу відносяться господарські операції, під впливом яких змінюються статті в активі і в пасиві балансу в сторону збільшення (збільшується стаття в активі і збільшується стаття в пасиві балансу), валюта балансу при цьому збільшується. Такі зміни називаються активно-пасивними в сторону збільшення. При цьому відбуваються рівновеликі зміни у складі господарських засобів і джерел їх утворення в сторону збільшення.

Схематично операції третього типу можна подати записом : + А + П.

До таких господарських операцій належать: „Нарахована заробітна плата робітникам за виготовлення продукції”, „Одержано короткотермінову позику в банку на виробничі потреби”, „Надійшло паливо від постачальника” та ін.

Операції четвертого типу. До вказаного типу відносяться господарські операції, під впливом яких змінюються статті в активі і в пасиві балансу в сторону зменшення (зменшується стаття в активі і зменшується стаття в пасиві балансу), валюта балансу при цьому зменшується. Такі зміни називаються активно-пасивними в сторону зменшення. При цьому відбуваються рівновеликі зміни у складі господарських засобів і джерел їх утворення в сторону зменшення.

Схематично операції четвертого типу можна подати записом : - А – П.

До таких господарських операцій належать: „Перераховано постачальнику грошові кошти з поточного рахунку в погашення заборгованості”, „Виплачена з каси заробітна плата працівникам підприємства”, „Повернута короткострокова позика банку з поточного рахунку” та ін.

Тема 4. Рахунки і подвійний запис

План

1. Поняття про рахунки бухгалтерського обліку та їх будова.
2. Суть подвійного запису та його значення. Кореспонденція рахунків.
3. Поняття про синтетичні і аналітичні рахунки, субрахунки.
4. Узагальнення даних поточного обліку.
5. Класифікація і план рахунків бухгалтерського обліку.

1. Поняття про рахунки бухгалтерського обліку та їх будова

З метою поточного відображення змін господарських засобів та їхніх джерел, що відбуваються під впливом господарських операцій, у бухгалтерському обліку застосовуються рахунки.

Рахунки бухгалтерського обліку - це спосіб групування об'єктів бухгалтерського обліку з метою відображення стану і змін господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів та результатів діяльності.

Для кожного виду господарських засобів, їх джерел, господарських процесів і результатів відкривають окремий рахунок.

Господарські операції завжди ведуть до збільшення або зменшення окремих видів засобів і джерел їх утворення. Через це рахунки побудовано у такий спосіб, щоб вони могли дати необхідну характеристику окремим господарським процесам, а також відображати зміни господарських засобів під впливом операцій.

Схематично рахунок бухгалтерського обліку зображають у вигляді таблиці, що поділена на дві протилежні частини - ліву і праву. Ліва частина називається дебет, права - кредит. Схематичне зображення рахунку виглядає таким чином:

Дебет	Назва (шифр) рахунку	Кредит

Рис. 4.1. Схема рахунку

Скорочено дебет рахунку можна записувати так: Д-т, Д^т або Д, а кредит рахунку – К-т, К^т або К.

Двостороння будова рахунку пояснюється тим, що під впливом господарських операцій в об'єктах бухгалтерського обліку можуть відбуватися два види змін - збільшення або зменшення.

На рахунках бухгалтерського обліку відображають зміни у складі об'єктів бухгалтерського обліку. Підсумок змін за певний період називається оборотом. Зміни, відображені за дебетом рахунку, називають *дебетовим оборотом*, за кредитом - *кредитовим оборотом*.

Рахунок може мати залишок, що називається *сальдо рахунку*. Сальдо може бути початковим (на початок звітної періоду) і кінцевим (на кінець звітної періоду).

Порядок записів на конкретних рахунках залежить від того, який об'єкт обліковують. Цим визначається характер рахунків. Залежно від об'єктів, відображених на рахунках, останні бувають активними, пасивними й активно-пасивними.

Активними називаються рахунки, які призначені для відображення змін у складі господарських засобів.

На *пасивних* рахунках відображають зміни у складі джерел утворення господарських засобів.

На *активно-пасивних* рахунках відображають господарські засоби і джерела утворення господарських засобів.

На активному рахунку сальдо (початкове і кінцеве) відображають за дебетом рахунку. Збільшення господарських засобів відображають за дебетом рахунку, а їх зменшення - за кредитом. Сальдо кінцеве активного рахунку розраховують за формулою [1]:

$$C_{КА} = C_{П} + Д.О. - К.О., \quad (1)$$

де $C_{КА}$ - сальдо кінцеве активного рахунку;

$C_{П}$ - сальдо початкове активного рахунку;

$Д.О.$ - дебетовий оборот;

$К.О.$ - кредитовий оборот.

У пасивному рахунку сальдо початкове або кінцеве відображають тільки за кредитом. Збільшення джерел господарських засобів відображають за кредитом рахунку, а їх зменшення - за дебетом. Сальдо кінцеве розраховують за формулою [2]:

$$C_{КП} = C_{П} + К.О. - Д.О., \quad (2)$$

де $C_{КП}$ - сальдо кінцеве пасивного рахунку;

$C_{П}$ - сальдо початкове пасивного рахунку;

$Д.О.$ - дебетовий оборот;

$К.О.$ - кредитовий оборот.

На активно-пасивних рахунках записи здійснюють аналогічно записам на активних і пасивних рахунках.

2. Суть подвійного запису та його значення. Кореспонденція рахунків.

Спосіб відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку називається *подвійним записом*.

Суть подвійного запису полягає в тому, що кожен господарську операцію відображають не менше як на двох рахунках: за дебетом одного рахунку і кредитом другого й обов'язково в однаковій сумі.

Рахунки, на яких відображають господарські операції, називаються *кореспондуючими*, а зв'язок між цими рахунками - кореспонденцією.

Попереднє зазначення кореспондуючих рахунків і суми, яка на них відображена, називається *бухгалтерською проводкою (бухгалтерським проведенням)*.

Для того, щоб скласти бухгалтерську проводку та правильно визначити кореспонденцію рахунків, слід послідовно виконати такі дії мислення:

1. З'ясувати у чому полягає економічний зміст господарської операції.
2. Визначити, які об'єкти обліку залучені до неї.
3. Встановити характер змін об'єктів.
4. Визначити необхідні рахунки та їх економічний характер.

Бухгалтерські проводки бувають прості і складні.

Простою називається бухгалтерська проводка, де кореспондує не більше двох рахунків. *Складні* бухгалтерські проводки - де кореспондує більше двох рахунків (один - за дебетом, інші - за кредитом, або - кілька за дебетом, а один - за кредитом). При цьому сума за дебетом рахунку (рахунків) повинна дорівнювати сумі, відображеній за кредитом рахунків (рахунку), тобто не повинен бути порушений принцип подвійного запису.

Дотримання правильної кореспонденції між рахунками має велике значення для організації бухгалтерського обліку, оскільки завдяки їй визначається певний порядок у системі облікових записів, і дані бухгалтерського обліку можна використовувати для вивчення стану господарства. Кореспонденція між рахунками в бухгалтерському обліку, яка встановлюється і розробляється державними керівними органами, є обов'язковою для всіх однорідних підприємств. Типова кореспонденція полегшує роботу бухгалтерських працівників, запобігає помилкам у проведеннях, що іноді трапляється, дає змогу зводити і узагальнювати дані обліку в масштабах окремих галузей і всієї національної економіки.

3. Поняття про синтетичні і аналітичні рахунки, субрахунки

В управлінні господарською діяльністю підприємства використовують як узагальнюючу, так і деталізовану інформацію про об'єкти бухгалтерського обліку. Тому залежно від ступеня деталізації інформації бухгалтерські рахунки поділяють на синтетичні, аналітичні і субрахунки.

Рахунок найвищого, I порядку називається синтетичним, II порядку - субрахунком і рахунок III порядку - аналітичним рахунком (рис. 4.2).

Синтетичними називаються рахунки, що дають узагальнені показники про господарські засоби, джерела їх формування і господарські процеси за економічно однорідними групами в грошовому виразі.

Аналітичні рахунки деталізують зміст синтетичних рахунків за окремими видами господарських засобів, джерел їх формування і господарських процесів.

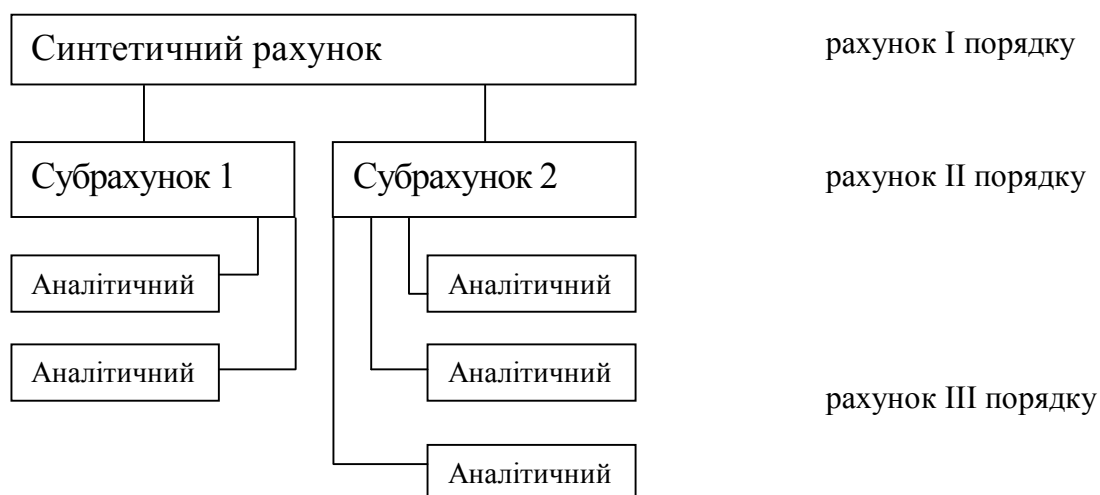


Рис. 4.2. Схема поділу бухгалтерських рахунків

Проміжне місце між синтетичними й аналітичними рахунками займають *субрахунки*. Субрахунки використовуються одночасно з синтетичними рахунками. З їх допомогою здійснюють:

- ✓ додаткове групування даних аналітичного обліку для отримання узагальненої інформації в межах певного синтетичного рахунку;
- ✓ деталізацію сум, які обліковують на синтетичних рахунках.

На синтетичних рахунках і субрахунках об'єкти бухгалтерського обліку відображають тільки в грошовому вимірнику.

На аналітичних рахунках об'єкти бухгалтерського обліку, зокрема з обліку товарно-матеріальних цінностей, відображають як у натуральному, так і в грошовому вимірниках.

Не всі синтетичні рахунки можна поділити на субрахунки й аналітичні рахунки. Окремі синтетичні рахунки не мають субрахунків, а мають аналітичні рахунки.

Між синтетичним рахунком, його субрахунками й аналітичними рахунками існує взаємозв'язок:

- сума записів на субрахунках дорівнює запису на синтетичному рахунку, до якого вони відкриті;
- сума записів на аналітичних рахунках дорівнює записам на субрахунку або синтетичному рахунку, до якого вони відкриті.

Відображення об'єктів на синтетичних рахунках називається *синтетичним обліком*.

Відображення об'єктів на аналітичних рахунках називається *аналітичним обліком*.

4. Узагальнення даних поточного обліку

Окремий рахунок містить інформацію, що характеризує кожний об'єкт зокрема. Періодично виникає потреба в узагальненій інформації про об'єкти обліку, взаємозв'язок між ними. Для цього використовують таблиці певної форми, що називаються відомостями. Є три види відомостей:

- оборотні відомості;
- сальдові відомості;
- шахові (шахматні) відомості.

Оборотні відомості складають за рахунками як синтетичного, так і аналітичного обліку. *Оборотну відомість за рахунками синтетичного обліку* за звітний період складають одну. В ній узагальнюють такі дані за всіма синтетичними рахунками: сальдо початкове, обороти за звітний період, сальдо кінцеве (табл. 4.1).

Таблиця 4.1.

Оборотна відомість за рахунками синтетичного обліку

Шифр рахунку	Назва рахунку	с-до на 1.01.201_р.		обороты за місяць		с-до на 1.02.201_р.	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
А	Б	1	2	3	4	5	6
Разом		Σ1	Σ2	Σ3	Σ4	Σ5	Σ6
		I пара рівності		II пара рівності		III пара рівності	
		Σ1 = Σ2		Σ3 = Σ4		Σ5 = Σ6	

Для оборотної відомості за синтетичними рахунками характерні три пари рівностей:

I пара - рівність підсумків сальдо початкового за дебетом і кредитом рахунків. Це впливає з рівності активу і пасиву балансу;

II пара - рівність підсумків дебетових і кредитових оборотів на рахунках. Це впливає із суті подвійного запису;

III пара - рівність підсумків сальдо кінцевого за дебетом і кредитом рахунків. Ця рівність впливає із двох попередніх.

Оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку складають за даними всіх аналітичних рахунків, що відкриті до одного субрахунку або до одного синтетичного рахунку (табл. 4.2). Підсумкові дані цих відомостей звіряють із даними відповідно субрахунку чи синтетичного рахунку.

Таблиця 4.2.

Оборотна відомість за рахунками аналітичного обліку матеріальних цінностей

№ п/п	Назва аналітичних рахунків	Одиниця	Ціна	Залишок на початок місяця		Надійшло		Витрачено		Залишок на кінець місяця	
				К - ть	Сума	К - ть	Сума	К - ть	Сума	К - ть	Сума
Разом				X		X		X		X	

Сальдові відомості складають за даними синтетичних і аналітичних рахунків. У них відображають сальдо на початок кожного звітного періоду

і т. д.										
Разом (оборот за кредитом)										

5. Класифікація і План рахунків бухгалтерського обліку

Під класифікацією рахунків розуміють їх групування за певними однорідними ознаками.

Класифікація рахунків допомагає вивченню змісту і будови рахунків. Знаючи загальні, найбільш суттєві і відмітні ознаки окремих груп рахунків, легше визначити, для чого призначений та як використовується той або інший рахунок у бухгалтерському обліку.

Рахунки бухгалтерського обліку класифікують за двома основними ознаками: *за економічним змістом та за призначенням і структурою.*

Класифікація рахунків за економічним змістом встановлює, що саме обліковується на даному рахунку, які конкретно об'єкти відображаються на ньому залежно від їх економічного змісту в процесі господарської діяльності. Ця класифікація дає можливість визначити систему рахунків, що підлягають використанню на підприємствах тієї або іншої галузі.

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

Обидві класифікації рахунків науково обґрунтовані, тісно взаємопов'язані і доповнюють одна одну.

Класифікація рахунків за економічним змістом

Класифікація рахунків за економічним змістом відповідає змісту предмета бухгалтерського обліку і зумовлена класифікацією об'єктів обліку, тобто господарських засобів, їх джерел і процесів.

Звідси за економічним змістом рахунки бухгалтерського обліку поділяють на дві групи:

- рахунки обліку господарських засобів (активів) підприємства і процесів;
- рахунки обліку джерел формування господарських засобів.

Класифікація рахунків обліку господарських засобів (активів) підприємств і процесів.

Залежно від функціональної участі в процесі діяльності господарські засоби (активи) підприємства, як відомо, поділяються на: необоротні активи і оборотні активи.

Для обліку необоротних активів, їх наявності, руху, зносу в процесі діяльності і відновлення використовують:

рахунки обліку необоротних активів: "Основні засоби", "Інші необоротні активи", "Нематеріальні активи", "Знос необоротних активів", "Капітальні інвестиції" та ін.

Для обліку наявності і руху оборотних активів використовують рахунки таких груп (класів);

рахунки обліку запасів: "Виробничі запаси", "Малоцінні і швидкозношувані предмети", "Напівфабрикати", "Готова продукція", "Товари" та ін.;

рахунки обліку коштів, розрахунків та інших активів: "Каса", "Рахунки в банках", "Інші кошти", "Розрахунки з покупцями і замовниками", "Розрахунки з різними дебіторами" та ін.;

рахунки обліку витрат діяльності: "Виробництво", "Загальновиробничі витрати", "Адміністративні витрати", "Витрати на збут", "Інші витрати операційної діяльності" та ін.

Класифікація рахунків обліку джерел формування господарських засобів (активів) підприємства.

Рахунки бухгалтерського обліку, які використовуються для обліку джерел формування активів підприємства, поділяються на дві групи:

- рахунки обліку джерел власних засобів;

- рахунки обліку джерел залучених (позикових) коштів. Для обліку джерел власних засобів підприємства використовують;

- *рахунки обліку власного капіталу:* "Статутний капітал", "Пайовий капітал", "Додатковий капітал", "Резервний капітал", "Нерозподілений прибуток" та ін.;

- *рахунки обліку доходів і результатів діяльності:* "Доходи від реалізації", "Дохід від участі в капіталі", "Інші фінансові доходи", "Доходи майбутніх періодів" та ін.

Для обліку джерел залучених (позикових) коштів використовують:

- *рахунки обліку довгострокових зобов'язань:* "Довгострокові позики", "Довгострокові векселі видані". "Довгострокові зобов'язання за облігаціями", "Інші довгострокові зобов'язання" та ін.;

- *рахунки обліку поточних зобов'язань:* "Короткострокові позики", "Короткострокові векселі видані", "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками", "Розрахунки за виплатами працівника", "Розрахунки за страхуванням", "Розрахунки за податками і платежами" та ін.

Таким чином, класифікація рахунків за економічним змістом, показуючи, на яких рахунках має вестися облік тих або інших об'єктів бухгалтерського обліку, розкриває економічний зміст окремих рахунків. Таке групування дає змогу визначити систему рахунків, необхідних для обліку необоротних і оборотних активів, джерел їх формування, господарських процесів і результатів діяльності підприємств різних галузей та форм власності.

Класифікація рахунків за економічним змістом покладена в основу будови національного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Ознайомлюючись з класифікацією рахунків за економічним змістом, бачимо, що рахунки, призначені для обліку активів, об'єднані з рахунками, призначеними для обліку господарських процесів. Це пояснюється тим, що за допомогою необоротних і оборотних активів підприємства забезпечують здійснення господарських процесів, а тому при класифікації активи групують залежно від того, в якому процесі вони функціонують. Господарські процеси взаємопов'язані між собою: процес виробничого споживання здійснюється одночасно з процесом виробництва; процес виробництва супроводжується процесом реалізації, виникненням розрахункових відносин; надходженням грошових коштів на підприємство тощо. Тому при класифікації рахунків за

економічним змістом не завжди можна виділити у самостійні групи супровідні процеси, оскільки їх облік ведеться на тих самих рахунках, що й основні процеси.

Класифікація рахунків за призначенням і структурою

За призначенням і структурою рахунки бухгалтерського обліку групуються залежно від їх обліково-технічних якостей, тобто як саме обліковуються ті або інші засоби, їх джерела та господарські процеси на рахунках, що відображається на дебеті, кредиті рахунка, що характеризує залишок відповідного рахунка. Таке групування дозволяє визначити порядок обліку господарських операцій на рахунках, забезпечує чітку уяву про показники діяльності підприємства.

Рахунки бухгалтерського обліку за призначенням і структурою поділяються на такі групи: рахунки основні, регулюючі, операційні, фінансово-результатні і забалансові.

Рахунки основні

Основні рахунки у бухгалтерському обліку використовуються для контролю за наявністю і змінами господарських засобів та джерел їх утворення. Вони називаються *основними* тому, що об'єкти, які на них обліковуються, тобто господарські засоби та їх джерела, є основою господарської діяльності, і в своїй сукупності характеризують майнове становище підприємства. Ці рахунки за своїми показниками (залишками) служать основою для складання бухгалтерського балансу. Основні рахунки поділяються на: *матеріальні, грошові, власного капіталу і розрахункові*.

Матеріальні рахунки призначені для обліку наявності і руху (надходження, використання) матеріальних ресурсів підприємства. До них належать рахунки: "Основні засоби", "Нематеріальні активи", "Виробничі запаси", "Малоцінні і швидкозношувані предмети", "Готова продукція", "Товари" та ін.

Спільним для цієї групи рахунків є те, що всі вони — *активні*. Сальдо мають тільки дебетове, яке показує наявність (залишок) даного виду матеріальних цінностей на звітну дату. Обороти по дебету цих рахунків показують надходження (збільшення) матеріальних ресурсів, а обороти по кредиту — їх зменшення.

Рахунки коштів (грошові) призначені для обліку грошових коштів. За будовою вони подібні до матеріальних рахунків.

Рахунки власного капіталу використовують для обліку власних джерел засобів. Вони є пасивні.

Рахунки розрахунків призначені для відображення дебіторської і кредиторської заборгованості. Рахунки, на яких обліковують дебіторську заборгованість, є активними, а рахунки, на яких обліковують кредиторську заборгованість — пасивні. Окремі з цих рахунків є активно-пасивними.

Регулюючі рахунки призначені для уточнення оцінки господарських засобів і визначення реальної величини джерел утворення засобів.

Доповнюючі регулюючі рахунки збільшують оцінку засобів або величину джерел. За будовою вони такі ж, як і рахунки, які вони доповнюють.

Операційні рахунки призначені для відображення окремих господарських операцій і процесів, їх поділяють на розподільні, калькуляційні і порівняльні.

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

Збірно-розподільні призначені для збирання і розподілу витрат між окремими об'єктами в одному й тому ж звітному періоді. Ці рахунки є активними і в кінці кожного звітного періоду закриваються, тобто вони не мають сальдо.

Бюджетно-розподільні призначені для відображення витрат і доходів та їх розподілу між окремими звітними періодами. Ці рахунки є активні й пасивні.

Калькуляційні рахунки призначені для обліку витрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг. За характером вони є активними.

Порівняльні рахунки використовують для відображення окремих господарських операцій та процесів і виявлення результатів за ними. Ці рахунки є активними. Шляхом порівняння записів за звітний період за дебетом і кредитом цих рахунків визначають результат від певної операції чи процесу. На суму цього результату даний рахунок закривають.

Фінансово-результатні рахунки використовують для відображення фінансових результатів діяльності підприємства за певний період. Ці рахунки є активно-пасивними, оскільки результат може бути позитивним (прибуток) і негативним (збиток).

Основні, регулюючі, операційні та фінансово-результативні рахунки обліковують об'єкти, що відображені в балансі підприємства, і вони називаються балансовими рахунками.

Забалансові рахунки призначені для обліку об'єктів, що не є власністю підприємства, але перебувають у його користуванні або мають належати йому. Для них характерна проста форма запису. Тобто ці рахунки не кореспондують між собою і з балансовими рахунками.

План рахунків бухгалтерського обліку, принципи його будови і значення

Важливе значення для одержання різнобічної інформації, необхідної для управління і контролю, має застосування науково обґрунтованого плану рахунків.

Під планом рахунків розуміють систематизований перелік рахунків, який визначає організацію всієї системи бухгалтерською обліку на підприємствах, в організаціях і установах з метою одержання інформації, необхідної для управління і контролю.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України "Про затвердження програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів" Міністерством фінансів України розроблений і затверджений (наказом від 30.11.99 № 291) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Він є обов'язковим для всіх підприємств і організацій України (крім банків і бюджетних установ).

Рахунки в Плані за економічним змістом згруповані у дев'ять класів: 1 "Необоротні активи", 2 "Запаси", 3 "Грошові кошти, розрахунки та інші активи", 4 "Власний капітал і забезпечення зобов'язань", 5 "Довгострокові

зобов'язання", 6 "Поточні зобов'язання", 7 "Доходи і результати діяльності", 8 "Витрати за елементами", 9 "Витрати діяльності".

В окремий клас (нульовий) виділено забалансові рахунки.

Структура Плану рахунків зорієнтована на потреби складання фінансової звітності. Тому в Плані розмежовано балансові рахунки, які об'єднані в класи з розділами активу (1, 2 і 3 класи), пасиву балансу (4, 5, 6 класи) і номінальні рахунки, призначені для обліку затрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємства (7, 8 і 9 класи). Таким чином, показники розділів балансу заповнюються за даними рахунків 1 - 6 класів, а показники Звіту про фінансові результати - за даними рахунків 7 - 9 класів.

До синтетичних рахунків, які потребують більшої деталізації об'єктів, що обліковуються, Планом рахунків передбачені *субрахунки*, які визначають напрямки подальшої деталізації обліку, показують, в якому розрізі треба групувати показники рахунків аналітичного обліку в межах того або іншого синтетичного рахунка, щоб мати інформацію, необхідну для управління, складання балансу та інших форм звітності.

Кожному синтетичному рахунку і субрахунку, крім назви, присвоєно *номер (код)*, тобто умовне цифрове позначення. Використання кодів рахунків значно прискорює і скорочує облікову роботу, а також є необхідною умовою при автоматизованому опрацюванні облікової інформації на обчислювальних машинах.

У Плані рахунків використано *децимальну систему* нумерації (кодування) рахунків. Це значить, що максимальна можлива кількість синтетичних рахунків в Плані — не більше 99, а кількість субрахунків до відповідних синтетичних рахунків — не більше 9. За кожним класом закріплено певну серію номерів (кодів) рахунків з урахуванням деякого резерву вільних номерів (на випадок, якщо виникне потреба в додаткових синтетичних рахунках).

Номери (коди) синтетичних рахунків — двозначні. Субрахункам присвоєно порядкові номери (коди) в межах відповідного синтетичного рахунка. Номер (код) кожного субрахунку складається з номера синтетичного рахунка і порядкового номера самого субрахунку. При цьому перша цифра номера (коду) субрахунку означає номер класу, друга — номер синтетичного рахунка, третя — номер субрахунку.

Наприклад, код 103 означає: 1 — клас "Необоротні активи", 0 — номер синтетичного рахунка "Основні засоби", 3 — номер субрахунку "Будівлі і споруди"; код 201 означає: 2 — номер класу "Запаси", 0 — номер синтетичного рахунка "Виробничі запаси", 1 — номер субрахунку "Сировина і матеріали" і т.д.

Економічний зміст і призначення окремих класів рахунків

Рахунки класу 1 "Необоротні активи" призначені для обліку довгострокових інвестицій підприємства в матеріальні, нематеріальні і фінансові активи. До них належать рахунки: 10 "Основні засоби", 12 "Нематеріальні активи", 13 "Знос необоротних активів", 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 15 "Капітальні інвестиції" та ін.

Рахунки класу 2 "Запаси" призначені для обліку оборотних матеріальних активів, що знаходяться в різних операційних циклах підприємства (запаси, виробництво, готова продукція). До них належать рахунки: 20 "Виробничі

запаси", 22 "Малоцінні і швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція", 28 "Товари" та ін.

Рахунки класу 3 "Грошові кошти, розрахунки та інші активи" призначені для обліку оборотних фінансових активів (грошових коштів, фінансових інвестицій, коштів у розрахунках), а також витрат майбутніх періодів. До них належать рахунки: 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти", 36 "Резерв сумнівних боргів", 39 "Витрати майбутніх періодів" та ін.

Рахунка класу 4 - "Власний капітал, і забезпечення зобов'язань" за своїм змістом об'єднуються в дві групи рахунків. Перша група рахунків (40 — 46) призначена для обліку величини власного капіталу підприємства (рахунки 40 "Статутний капітал", 41 "Пайовий капітал", 42 "Додатковий капітал", 43 "Резервний капітал", 44 "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)" та ін.). Друга група рахунків (47 — 49) призначена для обліку джерел фінансування майбутніх витрат і платежів (рахунки 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", 48 "Цільове фінансування і цільові надходження").

Рахунки класу 5 "Довгострокові зобов'язання" призначені для обліку зобов'язань, які виникають у підприємства протягом операційного циклу діяльності підприємства (постачання, виробництва, реалізації тощо) строком погашення більше 12 місяців після дати балансу. До них належать рахунки: 50 "Довгострокові позики", 51 "Довгострокові векселі видані", 52 "Довгострокові зобов'язання з оренди", 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" та ін.

Рахунки класу 6 "Поточні зобов'язання" призначені для обліку зобов'язань, які будуть погашені у звичайному порядку операційної діяльності підприємства протягом 12 місяців від дати балансу. До них належать рахунки: 60 "Короткострокові позики", 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками", 64 "Розрахунки по податках і платежах", 65 "Розрахунки по страхуванню", 66 "Розрахунки по оплаті праці" та ін.

Рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності" і класу 9 "Витрати діяльності" призначені для складання Звіту про фінансові результати. Тому для кожної статті Звіту передбачено окремий рахунок: 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід", 72 "Дохід від участі в капіталі", 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" та ін.

Рахунки класу 8 "Витрати за елементами" призначені для відображення витрат за елементами: 80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи", 83 "Амортизація", 84 "Інші операційні витрати" та ін. Підприємства можуть одночасно використовувати рахунки класів 8 і 9, що дасть змогу системно одержувати інформацію, необхідну для заповнення відповідного розділу Звіту про фінансові результати, а потім перегрупувати ці витрати за видами діяльності і центрами відповідальності.

Суб'єкти малого підприємництва можуть не використовувати рахунки класу 9 "Витрати діяльності", а обліковувати відповідні витрати тільки за елементами, які одночасно з доходами, відображеними на рахунках класу 7 "Доходи і результати діяльності", списувати безпосередньо на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунки класу 0 "Забалансові рахунки" призначені для обліку активів, які не належать підприємству, а також умовних зобов'язань, одержаних і

виданих забезпечень. До них належать рахунка; 01 "Орендовані необоротні активи", 02 "Активи на відповідальному зберіганні", 05 "Гарантії і забезпечення видані", 06 "Гарантії і забезпечення одержані", 08 "Бланки суворого обліку" та ін.

Для забезпечення правильного використання рахунків при відображенні господарських операцій одночасно з прийняттям Плану рахунків Міністерством фінансів України розроблено і затверджено *інструкцію щодо його застосування*. В ній наведена характеристика економічного змісту, призначення і структури кожного рахунка, типова кореспонденція рахунків, а також даються вказівки щодо порядку організації аналітичного обліку.

Коротке ознайомлення з групуванням рахунків у введеному Плані рахунків бухгалтерського обліку показує, що в ньому враховано економічний зміст рахунків і їх призначення, виходячи з кругообігу господарських засобів. Поєднання цих ознак надає науковій обґрунтованості групуванню рахунків, напрямкам організації всієї системи обліку на підприємствах і в організаціях, складанню фінансової звітності.

План рахунків та інструкція щодо його застосування є важливим засобом державного управління бухгалтерським обліком на підприємствах і в організаціях усіх галузей і форм власності, його упорядкування і раціоналізації, забезпечення єдиного порядку відображення господарських операцій в системі рахунків, можливість узагальнювати показники обліку при складанні балансу та інших форм звітності. Нова концепція національного Плану рахунків зорієнтована на перспективу розвитку ринкової економіки, ефективність використання інформаційних систем з метою забезпечення всіх рівнів управління і зовнішніх споживачів необхідною обліковою інформацією.

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Тема 5. Облік необоротних активів

План

1. Основи побудови обліку, склад та оцінка необоротних активів.
2. Документальне оформлення руху основних засобів.
3. Облік надходження основних засобів. Облік капітальних інвестицій.
4. Облік зносу (амортизації) основних засобів.
5. Облік вибуття та ліквідації основних засобів.
6. Облік витрат на поліпшення основних засобів.
7. Інвентаризація та переоцінка основних засобів та необоротних матеріальних активів.
8. Облік нематеріальних активів.
9. Особливості обліку гудвілу та відстрочених податкових активів.

1. Основи побудови обліку, склад та оцінка необоротних активів

У фінансовому обліку активи підприємства поділяються на оборотні та необоротні. До *оборотних активів* належать грошові кошти, що не обмежені у використанні, а також інші активи призначені для реалізації та споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Усі інші активи вважаються *необоротними*, тобто це активи, що тривалий час утримуються підприємством з певною метою.

До складу необоротних активів входять основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, відстрочені податкові активи, довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи, гудвіл.

Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, для здавання в оренду іншим особам або здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року.

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи для надання в оренду іншим особам.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає П(С)БО 7 „Основні засоби”, а про нематеріальні активи – П(С)БО 8 „Нематеріальні активи”.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби

- 1.1. Інвестиційна нерухомість.
- 1.2. Земельні ділянки.
- 1.3. Капітальні витрати на поліпшення земель.
- 1.4. Будинки, споруди та передавальні пристрої.
- 1.5. Машини та обладнання.
- 1.6. Транспортні засоби.
- 1.7. Інструменти, прилади та інвентар (меблі).
- 1.8. Тварини.
- 1.9. Багаторічні насадження.
- 1.10. Інші основні засоби.

2. Інші необоротні матеріальні активи

- 2.1. Бібліотечні фонди.
- 2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
- 2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.
- 2.4. Природні ресурси.
- 2.5. Інвентарна тара.
- 2.6. Предмети прокату.
- 2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

Підприємства можуть установлювати самостійно вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

3. Незавершені капітальні інвестиції

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за *первісною (первинною) вартістю*. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

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

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх

економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Крім первісної вартості, за якою ведеться облік необоротних активів, розрізняють ще й такі види їх оцінки як залишкова вартість, відновна вартість та ліквідаційна вартість.

Залишкова вартість необоротних активів – це різниця їх первісної вартості і суми нарахованого зносу (амортизації). За цією вартістю об'єкти необоротних активів включаються у підсумок балансу.

Відновна (переоцінена) вартість об'єктів необоротних активів – це їх вартість на даний момент часу з врахуванням наслідків переоцінки.

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

2. Документальне оформлення руху основних засобів

Основним документом надходження основних засобів (ОЗ) є *Акт приймання-передачі* ОЗ за типовою формою № ОЗ-1, який складається комісією.

Кожному об'єкту ОЗ надається інвентарний номер, і на нього відкривається *інвентарна картка* типової форми № ОЗ-6, яка є реєстром аналітичного обліку.

Картки діючих ОЗ розміщуються за їх класифікаційними групами та місцями експлуатації. Для забезпечення збереження інвентарні картки реєструються в *спеціальних описах* форми № ОЗ-7.

За місцями використання (знаходження) облік основних засобів ведеться в *інвентарних списках* форми № ОЗ-9. Щомісячно підсумкові дані інвентарних карток на об'єкти ОЗ, що надійшли на підприємство заносяться в *картки обліку* ОЗ форми № ОЗ-8, які ведуться в розрізі груп ОЗ.

Вибуття ОЗ оформляється *Актом на списання основних засобів* форми № ОЗ-3.

3. Облік надходження основних засобів. Облік капітальних інвестицій

Усі витрати підприємства на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, що включаються до їх первинної вартості, нагромаджуються на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”.

При придбанні об'єкту ОЗ в результаті бартерного обміну (або обміну із частковою оплатою грошовими коштами), його оцінка залежить від того, чи мав місце обмін подібними або неподібними об'єктами.

Подібними є об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однаково справедливу вартість. У свою чергу об'єкти, які не відповідають одночасно цим двом критеріям, є *неподібними*.

Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісна вартість об'єкта, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість. Різниця між залишковою та справедливою вартістю такого об'єкта списується на витрати звітного періоду.

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

Первинною вартістю ОЗ, що внесені до статутного капіталу підприємств, є погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

На суму внесення до статутного капіталу об'єкту ОЗ складається запис:

Д-т 152 «Придбання (виготовлення) ОЗ»

К-т 46 «Неоплачений капітал».

Первинна вартість безоплатно отриманих ОЗ дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

У фінансовому обліку підприємства безоплатне отримання одного із видів необоротних активів, для прикладу, інвентарю буде відображено записами:

1. Оприбуткування отриманого інвентарю:

Д-т 106 «Інструменти, прилади та інвентар»

К-т 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» - 28000 грн.

2. Відображення витрат на транспортування інвентарю:

Д-т 152 «Придбання (виготовлення) ОЗ»

К-т 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» - 2000 грн.

Д-т 641 «Розрахунки за податками»

К-т 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» - 400 грн.

3. Включення до первісної вартості інвентарю витрат на його доставку:

Д-т 106 «Інструменти, прилади та інвентар»

К-т 152 «Придбання (виготовлення) ОЗ» - 2000 грн.

4. Перерахування оплати за послуг транспортної організації:

Д-т 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

К-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті» - 2000 грн.

Одночасно з нарахуванням амортизації безоплатно отриманих об'єктів пропорційна частина їх вартості, відображена на субрахунок 424, підлягає включенню до складу доходу звітного періоду та відображається записом:

Д-т 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»

К-т 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Створення об'єктів ОЗ власними силами здійснюється шляхом будівництва господарським способом, при цьому витрати на капітальні інвестиції підприємство-забудовник відображає за дебетом субрахунку 151 «Капітальне будівництво» в кореспонденції з кредитом відповідних рахунків витрат (20, 66, 65, 63 тощо).

Крім цього, будівництво об'єктів ОЗ може здійснюватись підрядним способом, тобто згідно з підрядним договором (контрактом) з оплатою їх кошторисної вартості.

Виходячи з цього, забудовник вартість виконаних і прийнятих за актами БМР відображає в обліку записом:

Д-т 151 «Капітальне будівництво»

К-т 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

Будь-яке введення об'єктів основних засобів, придбаних за плату, відображається записом:

Д-т 10 «Основні засоби»

К-т 15 «Капітальні інвестиції».

Для здійснення аналітичного і синтетичного обліку капітальних інвестицій використовуються такі регістри:

Журнал-ордер № 16, Відомості 18 та 18/1 – при журнально-ордерній формі обліку;

Журнал № 4, Відомість 4.1 – при журнальній формі обліку;

Відповідна машинограма – при автоматизованій формі обліку.

4. Облік зносу (амортизації) основних засобів

Амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються протягом періоду їх корисного використання.

Нарахування амортизації починається при визнанні об'єкта ОЗ активом (при зарахуванні на баланс) з місяця наступного за місяцем, у якому об'єкт ОЗ став придатним до використання. Нарахування амортизації призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Нарахування амортизації призупиняється, починаючи з наступного за місяцем вибуття ОЗ. Нарахування амортизації проводиться щомісячно.

Для нарахування амортизації основних засобів можуть застосовуватися такі методи:

- прямолінійний

Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується на очікуваний період часу використання об'єкта ОЗ.

- метод зменшення залишкової вартості

Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта ОЗ на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Залишкова вартість – це різниця між первісною вартістю ОЗ та сумою нарахованого зносу за попередній період.

Річна норма амортизації ОЗ (у відсотках) визначається 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.

- метод прискореного зменшення залишкової вартості

Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта ОЗ на початок звітної періоду або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації об'єкта, і подвоюється.

- кумулятивний метод

Річна сума амортизації визначається, як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта, який розраховується діленням кількості років, що залишилися до кінця очікуваного терміну використання об'єкта ОЗ на суму числа років його корисного використання:

- виробничий метод

Місячна сума амортизації ОЗ визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації ОЗ.

Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості ОЗ, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта ОЗ.

Крім перерахованих 5 методів нарахування амортизації, підприємство може використовувати методи нарахування амортизації передбачені податковим законодавством.

Нарахування амортизації в бухгалтерському обліку відображається записами:

Д-т 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»

К-т 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

При використанні на підприємстві рахунків 8 класу:

Д-т 83 «Амортизація»

К-т 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

і одночасно:

Д-т 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»

К-т 83 «Амортизація».

5. Облік витрат на поліпшення основних засобів

У процесі своєї експлуатації основні засоби та інші необоротні активи поступово втрачають свої властивості. Такий стан справ вимагає здійснення витрат на їх поліпшення. Розрізняють витрати на поліпшення двох груп.

Група 1. Витрати на поліпшення ОЗ, у результаті здійснення яких економічні вигоди, первинно очікувані від використання об'єкта, зростають. До таких поліпшень відносяться: модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо. Згідно з п.14 П(С)БО 7 витрати на проведення таких заходів збільшують первинну вартість ОЗ. Ці витрати підприємство обліковує початково за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з наступним віднесенням на рахунок 10 «Основні засоби».

Група 2. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, згідно з п.15 П(С)БО 7, відносяться до витрат звітного періоду. Облік їх ведеться у відповідності з П(С)БО 16 «Витрати». У бухгалтерському обліку ці витрати обліковуються на рахунках обліку витрат, а саме:

23 «Виробництво» - у випадку, якщо ремонтуються ОЗ виробничого призначення;

91 «Загальновиробничі витрати» – при ремонті ОЗ загальновиробничого призначення, тобто таких, що беруть участь в управлінні цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва;

92 «Адміністративні витрати» – при ремонті ОЗ, що беруть участь в управлінні і обслуговуванні підприємства;

93 “Витрати на збут” – у випадку ремонту ОЗ, пов’язаних із збутом продукції.

6. Облік вибуття та ліквідації основних засобів

Вибуття ОЗ може відбутися внаслідок його продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом (*використання в майбутньому принесе економічні вигоди та його вартість може бути достовірно визначена*).

Передача необоротних активів одним підприємством іншому оформляється актом приймання-передачі.

Списання з балансу безоплатно переданих об’єктів здійснюється на підставі письмового повідомлення (авізо) приймаючої сторони про оприбуткування цих об’єктів.

Ліквідація об’єктів ОЗ оформляється актом на списання, який складається постійно діючою комісією та затверджується керівником підприємства.

На підставі цих документів роблять відповідні записи у регістрах аналітичного і синтетичного обліку.

Залишкова вартість об’єктів та всі витрати, пов’язані з вибуттям, списують у дебет рахунка 97 “Інші витрати” (субрахунок 972 “Втрати від зменшення корисності активів”, колишня назва “Собівартість реалізованих необоротних активів”).

Доходи, отримані від продажу або ліквідації ОЗ, відображаються за кредитом рахунку 74 “Інші доходи” (субрахунок 742 “Дохід від відновлення корисності активів”, колишня назва “Дохід від реалізації необоротних активів” або 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”).

Якщо причиною списання ОЗ була надзвичайна подія (пожежа, землетрус тощо) витрати та доходи, пов’язані зі списанням об’єкта відображаються на рахунках 99 “Надзвичайні витрати” і 75 “Надзвичайні доходи”.

ПДВ, нарахований внаслідок вибуття ОЗ, відображається за дебетом рахунка отримання доходів (74 “Інші доходи”, субрахунок 742 або 746), а при ліквідації та безоплатній передачі – за дебетом субрахунку 976 “Списання необоротних активів” та кредитом рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

Фінансовий результат від вибуття об’єктів ОЗ визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків) та залишковою вартістю об’єкта і витратами, пов’язаними з його вибуттям.

7. Інвентаризація та переоцінка основних засобів та необоротних матеріальних активів

Для проведення переоцінки важливо знати таке:

1. Переоцінка ОЗ здійснюється на дату балансу. Частота її проведення залежить від коливань справедливої вартості ОЗ, що переоцінюються.

2. При переоцінці одного об’єкта переоцінюються всі об’єкти, що відносяться до даної групи.

3. Переоцінці підлягають вартість об’єкта ОЗ і його знос. Необхідність переоцінки диктується значним (більше 10%) відхиленням залишкової вартості ОЗ від справедливої вартості.

4. Відомості про зміну первинної вартості та суми зносу ОЗ заносяться до реєстру аналітичного обліку.

5. Розрахунок суми змін проводиться на основі індексу переоцінки, що показує, у скільки разів справедлива вартість окремого об'єкта ОЗ зросла (скоротилася) щодо залишкової:

$$\text{Індекс} = \text{Справедлива вартість} / \text{Залишкова вартість}$$

Порядок відображення переоцінки на рахунках залежить від результатів попередньої переоцінки. Суми первинної переоцінки включаються до складу додаткового капіталу, а сума первинної уцінки – до складу витрат періоду.

На суму дооцінки первинної вартості об'єкту ОЗ складають запис:

Д-т 10 “Основні засоби”

К-т 423 “Дооцінка активів” (в нашому прикладі: на суму 1870 грн.).

У випадку дооцінки об'єкта, який раніше був уцінений, дооцінка в межах суми попередньої уцінки, списаної на витрати, включається до складу доходу звітного періоду:

Д-т 10 “Основні засоби”

К-т 74 “Інші доходи”

Д-т 74 “Інші доходи”

К-т 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”

Д-т 10 “Основні засоби”

К-т 42 “Додатковий капітал”

Д-т 42 “Додатковий капітал”

К-т 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”

У випадку уцінки об'єкта ОЗ, який раніше був до оцінений, сума уцінки (в межах величини попередньої дооцінки, відображеної в складі додаткового капіталу) списується в дебет рахунка 423 “Дооцінка активів”.

Д-т 423 “Дооцінка активів”

К-т 10 “Основні засоби”

Д-т 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”

К-т 10 “Основні засоби”

Д-т 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”

К-т 10 “Основні засоби”

При вибутті переоціненого об'єкта сальдо фонду дооцінки (кредитове за субрахунком 423) повинно бути списано згідно п. 21 П(С)БО 7, на нерозподілений прибуток:

Д-т 423 “Дооцінка активів”

К-т 441 “Прибуток нерозподілений”.

8. Облік нематеріальних активів

В бухгалтерському обліку рух нематеріальних активів (НМА) відображається на рахунку 12 “Нематеріальні активи”, в складі якого є такі субрахунки:

121 – права користування природними ресурсами;

122 – права користування майном;

123 – права на комерційні позначення;

124 – права на об'єкти промислової власності;

125 – авторське право та суміжні з ним права;

126 – вилучено;

127 – інші нематеріальні активи.

По дебету вказаного рахунку відображається придбання, отримання активів, а по кредиту – вибуття, внаслідок продажу, безоплатної передачі чи невідповідності критеріям активу.

Для обліку витрат пов'язаних з придбанням (створенням) НМА, використовується рахунок 154 “Придбання (створення) НМА”, причому по дебету відображаються всі витрати пов'язані з придбанням (створенням), а по кредиту – списання в Д-т рахунку 12 “Нематеріальні активи”.

Як і ОЗ, в процесі використанні НМА зношуються і підлягають амортизації. Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання, але не більше 20-ти років. Підприємство має право самостійно обирати методи нарахування амортизації, які такі ж як і у ОЗ. Якщо для окремого об'єкта НМА неможливо визначити доцільний метод нарахування амортизації, то НП(С)БО 8 рекомендовано використовувати лінійний метод. Під час нарахування амортизації НМА їх ліквідаційна вартість прирівнюється до нуля, крім випадків передбачених п. 28 стандарту 8.

Нарахування амортизації відображається записами:

Д-т 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”

К-т 133 “Накопичена амортизація (знос) нематеріальних активів”.

Списання НМА з балансу здійснюється такими ж записами, як і ОЗ. Зокрема списання амортизації НМА, що вибули відображається записом:

Д-т 133 “Накопичена амортизація (знос) нематеріальних активів”

К-т 12 “Нематеріальні активи”,

А списання залишкової вартості НМА, що вибули:

Д-т 976 “Списання необоротних активів”

К-т 12 “Нематеріальні активи”.

9. Особливості обліку гудвілу та відстрочених податкових активів

Відповідно до П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств” *гудвіл* – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбання ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання. Тобто, можна твердити, що гудвіл, по-перше, утворюється при придбанні підприємства і по-друге, утворюється як перевищення над справедливою вартістю придбаних та ідентифікованих активів.

Наявність негативного гудвілу не означає, що завтра підприємство перестане існувати чи у нього погана репутація, можливо у продавця не було просто часу поторгуватися, чи він пошкодував працівників, яких довелося б звільняти. Тобто, у звітності, не може бути відображено справжню причину появи негативного гудвілу.

Вартість негативного гудвілу визнається рівномірним доходом протягом періоду виникнення збитків (при збитковій діяльності підприємства). Якщо діяльність підприємства прогнозується без збитків то вартість негативного гудвілу визнається доходом:

- в сумі, яка не перевищує справедливої вартості придбаних активів – рівномірно протягом залишку строку корисного використання (амортизації) придбаних необоротних активів;
- в сумі, що перевищує справедливу вартість придбаних нематеріальних активів в період придбання.

Для обліку гудвілу передбачено рахунок 19 “Гудвіл” (колишня назва – “Негативний гудвіл”), який має такі субрахунки:

- 191 – Гудвіл при придбанні;
- 192 – відмінено Наказом Мініфіну № 1238 від 14.10. 2008р.;
- 193 – Гудвіл при приватизації (корпоратизації).

Відстрочений податковий актив – це сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в майбутніх періодах як:

- тимчасова різниця, що не підлягає оподаткуванню;
- перенесення невикористаних податкових збитків;
- перенесення невикористаних податкових пільг.

Для обліку відстрочених податкових активів передбачений рахунок 17 аналогічної назви. По дебету цього рахунка відображаються нараховані відстрочені податкові активи, а по кредиту - списання цих активів. Дебетове сальдо цього рахунку на початок та кінець року у балансі відображає залишок відстрочених податкових активів на початок та кінець періоду.

Аналітичний облік ведеться за видами відстрочених податкових активів.

Тема 6. Облік виробничих запасів

План

- 1. Визнання та оцінка виробничих запасів.**
- 2. Облік надходження виробничих запасів.**
- 3. Облік витрат виробничих запасів у виробництві.**
- 4. Облік переоцінки виробничих запасів.**
- 5. Інвентаризація виробничих запасів.**
- 6. Особливості обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів.**

1. Визнання та оцінка виробничих запасів

Однією з обов'язкових умов здійснення процесу виробництва є забезпечення його предметами праці (виробничими запасами) - сировиною, матеріалами, напівфабрикатами, комплектуючими виробами тощо, з яких або за допомогою яких здійснюється виробництво продукції. Відмітною особливістю їх є одноразове використання в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг). Тому контроль за збереженням матеріальних ресурсів, раціональним використанням їх у виробництві має велике значення.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Відповідно до зазначеного Положення під запасами розуміють активи, які:

утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

знаходяться в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством.

Визнання запасів. Запаси визнаються активом, якщо існує вірогідність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, і їх вартість може бути достовірно визначена. Важливою передумовою раціональної організації обліку виробничих запасів є економічно обґрунтована їх класифікація.

Відповідно до Положення (стандарту) 9 для цілей бухгалтерського обліку запаси поділяються на:

сировину, основні і допоміжні матеріали; комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, які призначені для виробництва продукції, виконаних робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою та збіркою деталей, вузлів і незакінчених технологічних процесів;

готову продукцію, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, які передбачені договором або іншим нормативно-правовим актом;

товари у вигляді матеріальних запасів, які придбані (одержані) й утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

малоцінні і швидкозношувані предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу) якщо він більше одного року;

молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, якщо вони оцінюються відповідно до вимог Положення (стандарту) 9.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх назва або однорідна група (вид). Тому в подальшій класифікації групи запасів поділяються на підгрупи, а всередині них - на види, сорти, марки, типорозміри тощо. Класифікація запасів оформляється розробкою номенклатури-цінника, тобто систематизованим переліком матеріалів, що використовується підприємством, у якому кожному найменуванню, розміру і сорту присвоюється номенклатурний номер (шифр), а також вказуються одиниця виміру і ціна.

У подальшому номенклатурний номер запасів вказується в усіх документах, якими оформляється їх рух, що запобігає випадкам пересортиці (тобто помилковому оприбуткуванню або списанню замість одних матеріалів іншими), а також є обов'язковою умовою при автоматизованій обробці інформації по обліку наявності, надходження і витрачання запасів. У цьому разі номенклатурний номер використовується як ознака (код), за яким можна визначити номер синтетичного рахунку, субрахунку, групи, найменування запасу, його сорт і розмір.

Оцінка запасів. Важливе значення для правильного обліку має також порядок оцінки запасів. Згідно з Положенням (стандартом) 9 придбані або

вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною (первинною) вартістю.

Первинною вартістю запасів, які прибрані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

суми, які сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю),
суми, які сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші послуги у зв'язку з пошуком та придбанням запасів;

суми ввізного мита;

суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

затрати по заготівлі, на навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати по страхуванню і ризику транспортування запасів;

інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням. До таких витрат, зокрема, належать прямі витрати підприємства на доробку і підвищення якісних характеристик запасів.

Первинною вартістю запасів, виготовлених власними силами підприємства, є собівартість їх виробництва, яка визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Первинною вартістю запасів, які внесені до статутного капіталу, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первинною вартістю запасів, отриманих підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первинною вартістю одержаних запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первинна вартість запасів, які придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (одержана) в процесі обміну.

Не включаються до первинної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, у якому вони були здійснені (установлені):

понаднормативні втрати і недостачі запасів;

відсотки за користування позиками;

витрати на збут;

загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведенням їх до стану, придатного до використання за призначенням.

Первинна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених Положенням (стандартом) 9.

Оцінка вибуття запасів. У разі відпуску матеріалів у виробництво, продажу або іншому вибутті згідно з Положенням (стандартом) 9 оцінка їх здійснюється по одному з таких методів:

ідентифікованій собівартості одиниці запасів;

середньозваженій собівартості;
собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
нормативних затрат;
ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується тільки один із зазначених методів.

За ідентифікованою собівартістю оцінюються запаси, які відпускаються, і послуги, які виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів шляхом ділення сумарної вартості таких запасів на початок звітної місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця й одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надійшли на підприємство (відображені в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продажу та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходжень запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно в нормативній базі перевірятися і переглядатися.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торгової націнки на товари. Цей метод застосовується підприємствами, які мають значну і перемінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Сума торгової націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів на середній процент торгової націнки. Середній процент торгової націнки визначається шляхом ділення залишку торгових націнок на початок звітної місяця і торгових націнок за звітний місяць на продажну вартість одержаних у звітному місяці товарів і залишок товарів на початок звітної місяця.

У зарубіжній практиці, а також початково після прийняття П(С)БО 9 „Запаси” в Україні використовувалась ще й оцінка запасів за методом ЛІФО.

Оцінка запасів по методу ЛІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в послідовності, яка є протилежною їх надходженню на підприємство (зарахування в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продажу та інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходжень запасів.

2. Облік надходження виробничих запасів

Синтетичний облік наявності і руху виробничих запасів ведеться на рахунку 20 «Виробничі запаси» за субрахунками:

- 201 «Сировина й матеріали»,
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»,
- 203 «Паливо»,
- 204 «Тара й тарні матеріали»,
- 205 «Будівельні матеріали».
- 206 «Матеріали, передані в переробку»,
- 207 «Запасні частини»,
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»,
- 209 «Інші матеріали».

По дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» та його субрахунків відображають надходження відповідних запасів на підприємство та збільшення їх вартості в результаті дооцінки, по кредиту — витрати на виробництво, відпуск в переробку, на сторону, а також зменшення вартості запасів внаслідок уцінки.

Переважно більшість виробничих запасів підприємства придбають у постачальників на підставі укладених договорів (контрактів, угод). На відвантажені (відпущені) матеріальні цінності постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи (у яких вказуються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, сорт, ціна кожного виду матеріальних цінностей, що відпускаються, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає до оплати), а також податкову накладну. Податкова накладна надає право покупцеві, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення до податкового кредиту суми ПДВ, сплачену постачальнику при придбанні матеріальних цінностей (робіт, послуг).

На субрахунку 201 «Сировина й матеріали» ведеться облік наявності і руху сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні, а також допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб (забудовники облік будівельних матеріалів ведуть на субрахунку 205 «Будівельні матеріали»).

На субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» ведуть облік наявності і руху купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, придбаних підприємствами для виробництва продукції; конструкцій і деталей (металевих, дерев'яних, залізобетонних тощо), що використовуються підрядними будівельними організаціями під час виконання будівельно-монтажних та ремонтних робіт; спеціальне обладнання, інструменти, пристрої тощо, які використовують науково-дослідні та конструкторські організації та ін.

Вироби, придбані для додаткового комплектування готової продукції, не включаються до її собівартості і обліковуються на рахунку 28 «Товари».

Обладнання і пристрої загального призначення обліковуються на рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» або 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети».

Субрахунок 203 «Паливо» призначений для обліку твердого і рідкого палива (нафтопродукти), що використовується для технологічних потреб виробництва, роботи автотранспорту, опалення приміщень тощо, а також оплачених талонів на нафтопродукти і газ.

На субрахунку 204 «Тара й тарні матеріали» ведуть облік усіх видів тари, а також тарних матеріалів, які використовуються для виготовлення тари та її ремонту (за винятком матеріалів, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, суден, барж з метою забезпечення збереження вантажу при перевезенні, облік яких ведеться на субрахунку 201 «Сировина й матеріали»).

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» підприємства-забудовники ведуть облік будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, а також обладнання, що потребує монтажу.

Витрати на придбання обладнання, що не потребує монтажу, транспортних засобів, вільно розміщених верстатів, будівельних машин і механізмів, сільськогосподарських машин та інвентарю, виробничого інвентарю та інструментів тощо відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Устаткування і будівельні матеріали, передані підрядній організації для виконання робіт, після підтвердження їх використання списуються з кредиту цього субрахунку на дебет рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» підприємства ведуть облік матеріалів, які передані підприємствам-переробникам для виготовлення продукції і включаються до її собівартості.

На субрахунку 207 «Запасні частини» ведуть облік придбаних і виготовлених запасних частин, вузлів і деталей, призначених для проведення ремонту, заміни зношених частин обладнання і транспортних засобів, а також автомобільних шин, обмінного фонду двигунів, вузлів і агрегатів, що створюються в ремонтних підприємствах та підрозділах.

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля і включені в його інвентарну вартість, обліковуються в складі основних засобів. Аналітичний облік обмінного фонду машин, вузлів та агрегатів ведеться за групами: придатні для експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що знаходяться в ремонті.

На субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» ведуть облік мінеральних добрив; отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками сільськогосподарських рослин, біопрепаратів та медикаментів для тварин; кормів тварин (власного виробництва і купованих); насіння і саджанців для посіву і висаджування.

На субрахунку 209 «Інші матеріали» ведуть облік відходів виробництва, непоправного браку, зношених шин, металобрухту та інших матеріальних цінностей, оприбуткованих за ціною можливого використання або реалізації.

Приймання матеріалів, що надійшли на склад підприємства, здійснюється на підставі накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20) або оформляється прибутковим ордером (ф. № М-4), якщо під час приймання виявлені розходження між фактичною кількістю матеріальних цінностей, що надійшли, і кількістю, вказаною у накладній. При цьому недостача (псування)

матеріальних цінностей, виявлена при прийманні їх від залізниці (порту), оформляється комерційним актом, а при прийманні їх на складі - приймальним актом. Ці акти є підставою для пред'явлення претензії винуватцю недостачі (або псування) матеріальних цінностей (транспортній організації) постачальнику - у разі недовантаження або неправильної упаковки (затарення), що послужило причиною псування цінностей при перевезенні).

Матеріали, доставлені автотранспортом, прибуткуються на підставі товарно-транспортних накладних (ф. № І-ТН). Приймання матеріалів від своїх цехів та інших підрозділів (невикористані матеріали, відходи виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), непоправний брак, матеріальні цінності від списання основних засобів або малоцінних і швидкозношуваних предметів, зношені шини та утильна гума тощо) здійснюється за накладною, яка виписується цехом-здавальником або іншим підрозділом.

Синтетичний облік придбаних запасів на рахунку 20 «Виробничі запаси» та його субрахунках підприємства обліковують за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі), яка, як зазначалося раніше, включає: покупну вартість і транспортно-заготівельні витрати (витрати по транспортуванню, навантаженню, розвантаженню, доставці до складів підприємства, включаючи націнки постачальницьких і посередницьких організацій, вартість послуг товарних бірж і брокерських контор, мито і митні збори тощо). Ця собівартість виявляється, як правило, тільки наприкінці місяця - після відображення всіх заготівельних операцій і розподілу їх між окремими видами запасів. Документи ж на оприбуткування і списання витрачених матеріалів, що надходять до бухгалтерії, вимагають їх систематичного опрацювання і відображення в облікових регістрах, що неможливо робити без попередньої оцінки матеріалів. Тому аналітичний облік запасів протягом місяця ведуть за прийнятими обліковими цінами: купівельними (з відокремленим обліком транспортно-заготівельних витрат) або за розрахунково-плановою собівартістю (з відокремленим обліком відхилення від фактичної собівартості).

Наприкінці місяця вартість використаних у виробництві запасів і списаних за обліковими цінами, а також вартість залишку запасів на складах коригують до фактичної собівартості (шляхом списання транспортно-заготівельних витрат або відхилення планової собівартості запасів від фактичної).

Виходячи з вимог Закону України «Про податок на додану вартість» та інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість при оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей, одержаних від постачальників, до оплати їх вартості, а також у разі їх одержання за бартерним контрактом, у бухгалтерському обліку роблять записи:

1) на купівельну вартість запасів (без ПДВ):

Д-т рах. 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок), 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» та ін.

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»;

2) на суму податкового кредиту по ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання:

Д-т рах. 641 «Розрахунки за податками»

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»;

3) на суму, перераховану постачальникам в оплату вартості за придбані запаси (включаючи ПДВ):

Д-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

К-т рах. 31 «Рахунки в банках».

Якщо договором передбачена попередня оплата постачальникам виробничих запасів, що підлягають поставці, то в бухгалтерському обліку підприємства роблять записи:

1. на суму, перераховану постачальнику в оплату відпускну вартості виробничих запасів, що підлягають поставці (без ПДВ):

Д-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»:

К-т рах. 31 «Рахунки в банках»;

2. на суму оплаченого ПДВ:

Д-т рах. 641 «Розрахунки за податками»

К-т рах. 31 «Рахунки в банках»;

3. одночасно на суму податкового кредиту по ПДВ:

Д-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

К-т рах. 644 «Податковий кредит»;

4. на оприбуткування одержаних від постачальників попередньо оплачених запасів за покупною вартістю:

Д-т рах. 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок), 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» та ін.

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

5. одночасно — на суму податкового кредиту по ПДВ;

Д-т рах. 644 «Податковий кредит»

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

Запаси, які надійшли на підприємство без товаросупровідних документів постачальника (невідфактуровані поставки), приймаються на облік за приймальними актами (ф. № М-7) і оформляються записом по дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідні субрахунки) в кореспонденції і кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками». Після одержання від постачальника рахунків-фактур та інших товаросупровідних документів раніше зроблений запис (у цій же кореспонденції рахунків) сторнується і робиться звичайний запис на суму, яка значиться в одержаних документах.

Якщо при прийманні вантажу виявлена недостача матеріальних цінностей, то на дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» прибуткують тільки фактично одержані цінності; на вартість недостачі матеріалів, що виникла при перевезенні, на підставі належно оформлених актів пред'являть претензію (передають до судового органу) винуватцю (транспортній організації тощо) і в бухгалтерському обліку відображають по дебету рахунка 374 «Розрахунки за претензіями» в кореспонденції з кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками».

У разі обґрунтованої відмови від оплати розрахункових платіжних документів за матеріали, що надійшли на адресу підприємства (невідповідність якості, номенклатури, ціни умовам договору тощо), такі цінності приймаються за актами на відповідальне зберігання і обліковуються на забалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» (субрахунок 023

«Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні») до вказівок постачальника про повернення, переадресування або реалізації на місці.

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням (заготівлею) виробничих запасів (оплата залізничного тарифу, водного фрахту, навантажувально-розвантажувальних робіт тощо), обліковуються на аналітичному рахунку «Транспортно-заготівельні витрати», який відкривається в складі рахунка 20 «Виробничі запаси». На суму транспортних та інших витрат, які підлягають оплаті постачальникам та іншим стороннім організаціям, у бухгалтерському обліку підприємства роблять запис по дебету рахунка 20 «Виробничі запаси», аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати», і кредиту відповідних рахунків (63, 685 тощо).

Таким чином на дебеті синтетичного рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок) відображається купівельна вартість запасів і транспортно-заготівельні витрати, що в сукупності становлять їх фактичну собівартість.

Для аналітичного і синтетичного обліку розрахунків з постачальниками і підрядчиками (транспортними та іншими сторонніми організаціями) за одержані матеріальні цінності та надані послуги по перевезенню вантажу при журнально-ордерній формі обліку використовується Журнал-ордер № 6, а при журнальній формі – Журнал № 3. В умовах застосування спрощеної форми обліку малі підприємства здійснюють записи у Відомості № В-7 «Відомість обліку розрахунків з постачальниками» (яка за своїм змістом аналогічна журналу-ордеру № 6).

Оприбуткування виробничих запасів, одержаних з інших джерел, відображається записом по дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок) у кореспонденції з кредитом рахунків:

40 «Статутний капітал» (на вартість запасів, внесених засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства);

719 «Інші доходи від операційної діяльності» на вартість безоплатно одержаних запасів від інших юридичних осіб, а також оприбуткованих раніше, не взятих на облік цінностей);

742 «Доход від реалізації необоротних активів» (на вартість придбаних запасів у результаті обміну на необоротні активи).

3. Облік витрат виробничих запасів у виробництві

Основним первинним документом на відпуск матеріалів у виробництво є лімітно-забірні картки (ф. № М-8 та № М-9), в яких вказується ліміт видачі даному цеху (бригаді, дільниці) матеріалів відповідного номенклатурного номера (на декаду, півмісяця, місяць), а потім робиться запис про фактичний відпуск матеріалів з виведенням залишку невикористаного ліміту, який підтверджується підписом завідуючого складом (у лімітній картці одержувача) і одержувача (у лімітній картці складу). Наприкінці місяця лімітно-забірні картки подаються до бухгалтерії для обліку витрат матеріалів.

Відпуск матеріалів на господарські та інші потреби, а також при понадлімітному відпуску матеріалів (за дозволом керівника підприємства або уповноваженої ним особи здійснюється за вимогами (ф. № М-10 та № М-11).

Щомісяця цехи та інші виробничі підрозділи складають Звіт про використання сировини, основних матеріалів і напівфабрикатів, у якому по кожному номенклатурному номеру показуються: залишок на початок місяця, надходження за місяць, залишок на кінець місяця, фактичні витрати, витрати за нормами, економія або перевитрата. Бухгалтерія складає Зведений звіт про використання матеріалів по груповій номенклатурі (в натуральних і грошовому вимірниках), на підставі якого роблять відповідні облікові записи на списання використаних матеріалів.

Підставою для списання використаних у виробництві матеріалів служить Відомість розподілу витрат матеріалів і палива за рахунками і статтями витрат, яка складається за видатковими документами (лімітно-забірними картками, вимогами, актами тощо). В ній зазначається, на який синтетичний рахунок, субрахунок, продукцію (замовлення, переділ) або на яку статтю треба віднести вартість витрачених запасів.

За даними цієї відомості витрачені протягом місяця виробничі запаси за обліковими цінами списують з кредиту рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок) на дебет рахунків:

23 «Виробництво» (на вартість виробничих запасів, використаних для виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг);

91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» (на вартість запасів, використаних для загальновиробничих і загальногосподарських потреб);

93 «Витрати на збут» (на вартість запасів, використаних на потреби, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції);

949 «Інші витрати операційної діяльності» (на вартість запасів, використаних на утримання об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення) та ін.

Для того, щоб до собівартості продукції (робіт, послуг) запаси були включені за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі), наприкінці місяця визначають і списують суму відхилення від облікових цін, яка відноситься до витрачених у виробництві запасів. З цією метою визначають середній процент відхилення від облікових цін (С%) за формулою:

$$C\% = (B + B1) \times 100 : (Mз + Mо),$$

де В - сума відхилення від облікових цін, що відноситься до залишку запасів на початок місяця; В1 - сума відхилення за звітний місяць; Мз - вартість залишку запасів за обліковими цінами на початок місяця; Мо - вартість оприбуткованих за обліковими цінами запасів, що надійшли від постачальників протягом місяця.

Шляхом множення вартості витрачених у виробництві запасів за обліковими цінами на визначений середній процент відхилення і ділення на 100 визначають суму відхилення, яка відноситься до витрачених у виробництві запасів. Визначену суму відхилення від облікових цін списують з кредиту аналітичного рахунка «Транспортно-заготівельні витрати» (або рахунок «Відхилення між плановою і фактичною собівартістю запасів») на дебет тих самих рахунків, на які протягом місяця були списані запаси за обліковими цінами (тобто дебет рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на

збут» та ін). Отже, до собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг) матеріали включаються за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі).

У практиці обліку для визначення суми відхилення від облікових цін запасів, використаних у виробництві, складають відповідний розрахунок.

4. Облік переоцінки виробничих запасів

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» в бухгалтерському обліку і звітності запаси відображаються за найменшою з двох оцінок: первинною вартістю або чистою вартістю реалізації. Така вимога викликана необхідністю застосування принципу обачності, згідно з яким активи або доходи не мають бути завищені, а зобов'язання або витрати — занижені.

Чиста вартість реалізації — це сума, яку очікують одержати при реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням ймовірних витрат на їх виробництво і реалізацію. Тобто чиста вартість реалізації відповідає ринковій вартості запасів за вирахуванням очікуваних витрат, пов'язаних з процесом підготовки їх до реалізації, а також безпосередньо реалізації.

Запаси відображаються за чистою реалізаційною вартістю, якщо на дату балансу їх ціна знизилася або вони зіпсовані, застарілі або іншим чином втратили початково очікувану економічну вигоду. Якщо первинна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, сума перевищення списується на витрати звітного періоду.

В практиці це досягається шляхом уцінки.

Положенням про порядок уцінки і реалізації залежаної продукції з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та зайвих товарно-матеріальних цінностей, затвердженим наказом Мінекономіки і Мінфіну України від 15.12.99 № 149/300, встановлено, що уцінці підлягають товари і продукція, які не мали збуту протягом трьох місяців і не користуються попитом споживачів, а також товари і продукція, які частково втратили свою первинну якість (якщо вони не втратили товарний вид і придатні до використання), та зайві товарно-матеріальні цінності (матеріали, комплектуючі вироби, інші матеріальні цінності, які більше трьох місяців не можуть бути використані на виробництво продукції, оскільки таку продукцію виробляти недоцільно за відсутності попиту на неї як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

Уцінка товарно-матеріальних цінностей проводиться за даними інвентаризації (або за рішенням керівника — за даними обліку на 1-ше число місяця). На підставі аналізу даних про наявність товарів, продукції і зайвих товарно-матеріальних цінностей виробничі підприємства вносять зміни до планів виробництва, а торгові підприємства — до планів завезення аналогічних товарів, матеріальних цінностей, проводять роботу по перегляду заключених договорів на їх завезення і на закупку по імпорту.

Розмір уцінки товарів, продукції, зайвих товарно-матеріальних цінностей визначається комісією на підставі експертних оцінок з урахуванням ступеня втрати їх споживчої якості, насиченості ринку такими товарно-матеріальними цінностями. Товарно-матеріальні цінності, які раніше були уцінені, але не

реалізовані, можуть бути уцінені вдруге до рівня їх можливої реалізації. Технічно-складні товари і продукція, які мають виробничі паспорти (верстати, прилади, телерадіоапаратура та ін.), уцінюються тільки за наявності паспорта. Вони мають бути справними і придатними до використання.

Дані про уцінені товари, продукцію, зайві товарно-матеріальні цінності заносяться до опису-акта уцінки залежаних товарів і продукції та зайвих товарно-матеріальних цінностей. Опис-акт складається на виробничих підприємствах і підприємствах оптової торгівлі на кожному складі товарів, продукції та зайвих товарно-матеріальних цінностей; на підприємствах роздрібною торгівлі — у кожному відділенні (секції), магазині та іншій торговельній одиниці у двох примірниках і підписується усіма членами комісії, які проводили уцінку, а також матеріально відповідальними особами. Матеріали на уцінку розглядаються і затверджуються керівником (власником) підприємства протягом двох днів після одержання. Один примірник опису-акта передається до бухгалтерії, другий — залишається у матеріально-відповідальній особі.

Усі уцінені товари перемарковуються і в підприємствах торгівлі негайно передаються для реалізації за накладною, у якій зазначаються роздрібні ціни до і після уцінок, а виробничі підприємства уцінену продукцію і товарно-матеріальні цінності передають для реалізації у першу чергу своїм фірмовим магазинам, а також приймають заходи щодо реалізації цих запасів іншим підприємствам.

Результати уцінки відображаються у тому місяці, в якому було складено опис-акт уцінки.

У бухгалтерському обліку підприємств на суму уцінки товарно-матеріальних цінностей роблять запис:

Д-т рах. 946 «Втрати від знецінення запасів»

К-т рах. 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція» та ін.

Втрати від знецінення запасів наприкінці звітного періоду списуються на фінансові результати:

Д-т рах. 791 «Результат основної діяльності»

К-т рах. 946 «Втрати від знецінення запасів».

В умовах зростання цін на товарно-матеріальні цінності в результаті подальших переоцінок необхідно порівнювати облікову вартість раніше уцінених запасів з їх новою вартістю, що складалася на ринку. Якщо ринкова вартість раніше уціненого товару збільшилася і перевищила його первинну вартість до переоцінки, то вартість такого товару визначається на рівні первинної вартості. В бухгалтерському обліку на суму раніше здійсненої уцінки запасів робиться запис способом сторно по дебету рахунка 946 «Втрати від знецінення запасів» у кореспонденції з кредитом рахунків обліку запасів цінностей (20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція» та ін.).

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 19.04.93 № 179 «Про нормативи запасів товарно-матеріальних цінностей державних підприємств і організацій та джерелах їх покриття», Порядку проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей, затвердженого наказом Міністерства економіки і Мінфіну України від 31.05.93 № 37-20/248/07-104 (з

наступними змінами і доповненнями), підприємствам і організаціям усіх форм власності надано право проводити дооцінку залишків товарно-матеріальних цінностей у випадках:

зміни цін на виробничі запаси і товари при одержанні товарно-матеріальних цінностей від постачальників за новими, більш високими цінами (на підставі рахунків-фактур);

наявності документального підтвердження постачальника про нову ціну за підписом керівника;

зміни курсу гривні до іноземної валюти на початок кожного місяця по імпортних товарно-матеріальних цінностях з урахування попиту і пропозицій, але не вище митної вартості в іноземній валюті, перерахованої в національну валюту за курсом НБУ на дату проведення переоцінки.

Переоцінці підлягають покупні матеріальні цінності (матеріали, паливо, напівфабрикати, запасні частини, а також малоцінні і швидкозношувані предмети, що не були в експлуатації), незавершене виробництво і готова продукція (в частці використаних на них покупних матеріалів, що підлягають дооцінці, електро- і теплоенергії, відображених у прямих статтях затрат), а також товари на підприємствах торгівлі.

Не підлягають дооцінці товарно-матеріальні цінності в бюджетних установах (або які утримуються за рахунок бюджетних фондів), товари відвантажені, а також матеріальні цінності і незавершене виробництво, які утворилися на підприємствах оборонного комплексу в результаті конверсії виробництва і які не можуть бути використані в цивільному виробництві.

Основним документом при переоцінці є Розрахунок суми дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей у зв'язку з підвищенням цін на виробничі запаси і товари, який направляється на поповнення оборотних коштів підприємств і організацій (форма якого наведена в додатку до Листа Мінфіну і Мінекономіки від 31.05.93). Перелік товарно-матеріальних цінностей, що підлягають дооцінці, визначається шляхом порівняння цін, що склалися в розрахунках з постачальниками на початок і кінець місяця.

У бухгалтерському обліку підприємства на суму дооцінки товарно-матеріальних цінностей роблять запис по дебету рахунків обліку матеріальних цінностей (20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 28 «Товари» та ін.) в кореспонденції з кредитом рахунка 42 «Додатковий капітал» субрахунок 423 «Дооцінка активів».

5. Інвентаризація виробничих запасів

Проведення й оформлення результатів інвентаризації залишків виробничих запасів здійснюється підприємствами відповідно до вимог інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів, розрахунків та інших активів, затвердженою відповідним наказом Мінфіну України.

Інвентаризація виробничих запасів здійснюється інвентаризаційною комісією, призначеною наказом керівника підприємства, по місцях зберігання матеріальних цінностей у присутності матеріально відповідальних осіб.

Дані інвентаризації кожного виду матеріальних цінностей заносяться в інвентаризаційний опис (ф.-21), який складається в двох примірниках і підписується всіма членами комісії. Один примірник опису залишається у матеріально-відповідальній особі, а другий - передається до бухгалтерії. В бухгалтерії фактичні залишки матеріальних цінностей, зафіксовані в описах, звіряють з даними бухгалтерського обліку. Матеріальні цінності, по яких виявлені розходження (залишки, недостача), записують в порівняльну відомість, а матеріально-відповідальна особа повинна давати інвентаризаційній комісії письмове пояснення про причини їх виникнення.

Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом і подає на затвердження керівнику підприємства. Керівник повинен прийняти рішення про оприбуткування лишків і списання недостач матеріальних цінностей і затвердити протокол у 5-денний строк. У бухгалтерському обліку результати інвентаризації відображають в такому порядку.

Залишки виробничих запасів зараховують в дохід операційної діяльності записом:

Д-т рах. 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок)

К-т рах. 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Вартість недостачі виробничих запасів списується з кредиту рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок) на дебет рахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Недостачі і втрати від псування цінностей з вини матеріально відповідальних осіб відносяться на їх рахунок записом:

Д-т рах. 375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків»

К-т рах. 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Якщо на час виявлення недостачі виробничих запасів конкретні винуватці не встановлені, то вартість такої недостачі відображається на забалансовому рахунку 07 «Списані активи», субрахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Після встановлення осіб, які повинні відшкодувати витрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості в доход звітного періоду записом:

Д-т рах. 375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків»

К-т рах. 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Розмір збитку по недостачі і псуванню матеріальних цінностей, який підлягає відшкодуванню винними особами, визначається відповідно до Закону України «Про визначення розміру збитків, нанесених підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів і валютних цінностей», затвердженого постановою Верховної Ради України від 06.06.95 № 218, і Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі (псування) матеріальних цінностей, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 №116 (із змінами, внесеними відповідно з Постановами КМУ від 27.08.96 № 1009, від 20.01.97 №34, від 15.12.97 № 1402).

Згідно з Законом України № 218 збитки, нанесені підприємству (установі, організації) працівниками, які виконують операції, пов'язані з придбанням,

продажем, обміном, доставкою, зберіганням або використанням у процесі виробництва дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів, а також валютні операції і які є винними у розкраданні, знищенні (псуванні), недостачі цінностей, визначаються в таких розмірах:

дорогоцінних металів (золота, срібла, платини тощо),
дорогоцінних каменів, алмазних інструментів та алмазних порошків з природних алмазів - у подвійному розмірі їх вартості за відпускними цінами, які діяли на день виявлення нанесеного збитку;

оброблених дорогоцінних каменів, ювелірних та побутових: виробів, виготовлених з використанням дорогоцінних металу і дорогоцінних каменів, - у потрібному розмірі їх вартості за відпускними цінами, що діяли на день виявлення нанесених збитків;

іноземної валюти, а також платіжних документів та інших цінних паперів в іноземній валюті - в сумі, еквівалентній потрібній сумі (вартості) зазначених валютних цінностей, перерахованих у валюту України за обмінним курсом НБУ на день виявлення нанесених збитків.

По інших матеріальних цінностях (крім дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів і валютних цінностей) для визначення розміру збитків від розкрадання, псування і недостачі керуються Порядком № 116.

Згідно з зазначеним Порядком розмір збитків від розкрадання, псування, недостачі матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (за вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не менше 50% від їх балансової вартості на час виявлення таких фактів з урахуванням індексу інфляції (який щомісячно визначається Держкомстатом України), відповідного розміру ПДВ і акцизного збору за формулою:

$$PЗ - [(Bв - A) \times Iнф + ПДВ + Aз] \times K,$$

де PЗ - розмір збитку; Bв - балансова вартість; A - сума нарахованої амортизації; Iнф - індекс інфляції; ПДВ - податок на додану вартість; Aз - акцизний збір; K - коефіцієнт, що застосовується до відповідної групи цінностей.

Вартість вузлів, деталей і напівфабрикатів та іншої продукції, яка виготовляється підприємствами для внутрішньовиробничих потреб, а також вартість продукції, виробництво якої не завершено, визначається виходячи із собівартості її виготовлення з урахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію з застосуванням коефіцієнта 2.

Вартість спирту етилового (питного, ректифікованого, сирцю), спирту, який використовується для виробництва вин, спиртових соків і настоек, визначається виходячи з оптової ціни підприємства-виробника з урахуванням ПДВ і акцизного збору. До визначеної таким чином ціни застосовується коефіцієнт 3.

Вартість плодово-ягідних соків, консервованих з використанням сірчистого ангідриду або бензокислого натрію, визначається виходячи з оптової ціни підприємства-виробника з урахуванням ПДВ і акцизного збору. До визначеної таким чином ціни застосовується коефіцієнт 3.

Вартість продовольчих товарів, роздрібні ціни на які дотуються державою, оцінюється з додаванням до роздрібною ціни суми дотацій. Розмір збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) бланків цінних

паперів і документів суворого обліку визначається з застосуванням коефіцієнтів:

5 - до номінальної вартості, вказаної на бланках цінних паперів і документів суворого обліку, або до вартості документів суворого обліку, встановленої законодавством;

50 - до вартості придбання (виготовлення) бланків цінних паперів і документів суворого обліку, на яких не вказана номінальна вартість або вартість яких не встановлена законодавством.

Розмір збитків від розкрадання банкнотного паперу або захищеного паперу, персоніфікованої захисної стрічки визначається: з застосуванням коефіцієнта 1,5 до максимальної суми грошей, які можуть бути виготовлені на цьому банкнотному папері; в 5000-му розмірі від вартості захищеного паперу і персоніфікованої захисної стрічки.

У бухгалтерському обліку на суму вартості збитку недостачі цінностей, визначену відповідно до Закону України № 218 або Порядку № 116, яка підлягає відшкодуванню винними особами, роблять запис по дебету рахунка 375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків» і кредиту рахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

У разі відшкодування винними особами належної суми збитку від недостачі і псування матеріальних цінностей роблять запис по дебету рахунка 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» (або рахунка 66 «Розрахунки за виплатами персоналу», якщо керівником підприємства прийнято рішення про утримання суми збитку із заробітної плати винуватця) і кредиту рахунка 375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків».

Із суми, сплаченої винними особами згідно із зазначеним нормативним актом, відшкодовуються збитки, нанесені підприємству від недостачі і псування цінностей, решта суми (різниця між балансовою вартістю недостачі (псування) цінностей і відшкодованою сумою) підлягає перерахуванню до бюджету, що в бухгалтерському обліку відображається записом по дебету рахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів» і кредиту рахунка 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

При регулюванні інвентаризаційних різниць взаємний залік залишків і недостач запасів, що виникають внаслідок пересортиці, може бути допущений як виняток, якщо пересортиця виникла у однієї і тієї самої матеріально-відповідальної особи, за один і той же період і з матеріальними цінностями одного і того самого найменування (якщо цінності мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару - при відпуску її без розпаковки тари). Проте різниця у вартості недостач і залишків при більшій вартості недостач цінностей списується на рахунок осіб, що допустили пересортицю, і з них стягується.

Якщо конкретні винуватці пересортиці не встановлені, то сумові різниці розглядаються як недостачі цінностей понад норми природного збитку з віднесенням їх на результати діяльності підприємства. У цьому разі в протоколі інвентаризаційної комісії має бути наведено обґрунтоване рішення, чому такі різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості цінностей, що виявилися в надлишку, проти вартості цінностей, що виявилися у недостачі при пересортиці, відноситься на доходи операційної діяльності підприємства.

6. Особливості обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» і Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язання і господарських операцій підприємств і організацій внесено зміни щодо обліку операцій з малоцінними і швидкозношуваними предметами. Починаючи з 01.01.2000р. малоцінні і швидкозношувані предмети можуть відноситися до необоротних активів або можуть обліковуватися в оборотних активах у складі запасів.

Положенням (стандартом) 9 передбачено, що з метою забезпечення єдиних засад бухгалтерського обліку до запасів включають малоцінні і швидкозношувані предмети, які використовуються не більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більше року. Тобто до малоцінних і швидкозношуваних належать предмети, які мають відносно короткий строк використання, і включати їх вартість до витрат виробництва або обігу шляхом нарахування амортизації недоцільно.

Тому такі предмети, незалежно від вартості, визнаються малоцінними і швидкозношуваними й обліковуються як запаси. Малоцінні і швидкозношувані предмети, строк корисного використання яких більше одного року, обліковуються в складі інших необоротних матеріальних активів. Проте Положенням (стандартом) 9 не визначено, які предмети належать до малоцінних і швидкозношуваних з урахуванням їх вартісної оцінки для того, щоб вони не належали до необоротних активів, а обліковувалися у складі оборотних активів — запасів. Отже, основна проблема, пов'язана з обліком малоцінних і швидкозношуваних предметів, полягає у визначенні їх вартісної межі. Таку межу підприємства визначають самостійно, виходячи з конкретних умов господарювання.

Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів зі строком корисного використання менше одного року (або одного операційного циклу).

Організація обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів зі строком корисного використання менше одного року (або одного операційного циклу) повинна повністю ґрунтуватись на Положенні (стандарті) 9, згідно з яким первинною вартістю таких предметів у складі інших запасів, придбаних за плату, є собівартість, яка складається з таких фактичних затрат:

- суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням малоцінних і швидкозношуваних предметів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту), за навантажувально-розвантажувальні роботи і транспортування запасів всіма видами транспорту до місця їх використання), включаючи затрати по страхуванню ризиків транспортування запасів;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням малоцінних і швидкозношуваних предметів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Первинною вартістю виготовлених своїми силами інструментів та інших малоцінних предметів визнається фактична собівартість їх виготовлення, а одержаних у порядку внесків до статутного капіталу підприємства засновниками (учасниками) — справедлива вартість, узгоджена сторонами.

Облік наявності і руху таких предметів ведуть на рахунку 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» за первинною вартістю їх придбання або виготовлення.

При придбанні малоцінних і швидкозношуваних предметів у постачальників в бухгалтерському обліку підприємства роблять записи:

1. на покупну вартість предметів, що підлягає до оплати постачальнику (без ПДВ):

Д-т рах. 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»;

2. на суму податкового кредиту по ПДВ:

Д-т рах. 641 «Розрахунки за податками»

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»;

3. на суму, сплачену постачальнику малоцінні предмети (включаючи ПДВ):

Д-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

К-т рах. 31 «Рахунки в банках».

Оприбуткування підприємством малоцінних і швидкозношуваних предметів, одержаних з інших джерел, у бухгалтерському обліку відображається записом по дебету рахунка 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» і кредиту рахунків:

40 «Статутний капітал» (на вартість малоцінних предметів, внесених засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства);

23 «Виробництво» (на вартість інструментів, пристосувань та інших предметів, виготовлених у своєму виробництві);

745 «Доход від безоплатно одержаних активів» (на вартість предметів, безоплатно одержаних від інших юридичних і фізичних осіб) та ін.

Аналітичний облік малоцінних і швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів (однорідними групами), установленими виходячи з потреб підприємства.

Вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, які передані в експлуатацію, згідно з Положенням (стандартом) 9 виключається із складу активів (списується з балансу). При цьому в бухгалтерському обліку робиться запис по кредиту рахунка 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» і дебету рахунків:

23 «Виробництво» (на вартість спеціального оснащення та інших предметів, які використовуються у виробництві для виготовлення певних виробів, виконання окремих замовлень);

91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» (на вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів загального призначення, які використовуються в цехах та інших підрозділах основного і допоміжних

виробництв, у тому числі і по догляду за машинами й устаткуванням, а також для загальногосподарських потреб);

93 «Витрати на збут» (на вартість малоцінних предметів, які використовуються в підрозділах, пов'язаних із збутом (реалізацією) продукції (товарів, робіт, послуг);

949 «Інші витрати операційної діяльності» (на вартість предметів, переданих у користування обслуговуючим виробництвом і господарствам) та ін.

Проте для запобігання зловживань по місцях використання має бути забезпечений оперативний контроль за збереженням малоцінних і швидкозношуваних предметів шляхом ведення карток (ф. №МШ-2, №МШ-6), спеціальних описів. Інструменти і пристосування, що видаються з цехових комор робітникам у тривале користування, записуються в інструментальну картку робітника. Контроль за збереженням інструментів, що видаються з цехової комірчини робітникам на нетривалий час, забезпечується за допомогою інструментальних марок (жетонів) з вибитими табельними номерами робітників, в обмін на які видається потрібний інструмент тощо.

Повернені на склад з експлуатації малоцінні предмети, придатні для подальшого використання, оприбутковуються за первинною вартістю на дебет рахунка 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» в кореспонденції з кредитом рахунка 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Предмети, що прийшли до непридатності, на підставі актів про вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів (ф. № МШ-8) оприбутковуються на дебет рахунка 209 «Інші матеріали» (на вартість одержаних корисних відходів (металобрухт, запасні частини тощо), зданих за накладними на склад і оприбуткованих за ціною можливого використання або реалізації) в кореспонденції з кредитом рахунка 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Облік малоцінних необоротних матеріальних активів (зі строком корисного використання більше одного року).

Відповідно до Плану рахунків облік малоцінних і швидкозношуваних предметів зі строком корисного використання більше одного року ведеться у складі необоротних активів на рахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», їх вартість погашається шляхом нарахування зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного строку корисного використання таких предметів.

Ні про що інше з цього питання у нормативних документах не зазначається. Отже, підприємствам надано вільний вибір не тільки у визначенні норм зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів, але і щодо віднесення зазначених предметів до необоротних чи оборотних активів.

У практиці обліку підприємств найбільш поширеним є метод рівномірного нарахування зносу по малоцінних необоротних матеріальних активах, виходячи з корисного строку їх використання. Для зручності знос нараховують не по кожному об'єкту, а по групі однорідних за призначенням і строком служби предметів.

На суму нарахованого зносу по переданих в експлуатацію малоцінних необоротних матеріальних активах у бухгалтерському обліку роблять запис по

кредиту рахунка 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» у кореспонденції з дебетом рахунків:

23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» (на суму нарахованого зносу по малоцінних активах, що використовуються у виробництві);

92 «Адміністративні витрати» (на суму нарахованого зносу по малоцінних активах загальногосподарського призначення) та ін.

Вартість малоцінних необоротних матеріальних активів, що прийшли до непридатності, списується з кредиту рахунка 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» в кореспонденції з дебетом рахунків:

976 «Списання необоротних активів» (у сумі залишкової вартості);

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» (на суму нарахованого зносу).

Металобрухт та інші цінні відходи, одержані від списання малоцінних необоротних матеріальних активів, оприбутковуються в доходи підприємства за ціною можливого використання або реалізації записом:

Д-т рах. 209 «Інші матеріали»

К-т рах. 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Тема 7. Облік грошових коштів та розрахункових операцій

План

- 1. Основні принципи обліку грошових коштів.**
- 2. Облік касових операцій.**
- 3. Облік підзвітних сум.**
- 4. Облік операцій на рахунках в банку в національній валюті.**
- 5. Облік операцій по поточному рахунку в іноземній валюті.**
- 6. Облік розрахунків за допомогою платіжних доручень, акредитивів і розрахункових чеків.**
- 7. Облік розрахунків за допомогою векселів.**

1. Основні принципи обліку грошових коштів

Основними *принципами* обліку грошових коштів є:

1. Вільні грошові кошти підприємства обов'язково повинні зберігатися в банку.
2. Розрахунки між підприємствами і організаціями здійснюються в основному без участі готівки, в безготівковому порядку через банк, так як розрахунки готівкою обмежуються.
3. Списання, видача готівки з банку здійснюється тільки за вказівкою їх власника (за виключенням випадків безспірного списання).
4. Всі операції з грошовими коштами в первинному обліку відображаються в момент їх здійснення, а в бухгалтерському аналітичному – протягом робочого дня, в якому вони здійснені.
5. Не дозволяється робити виправлення в первинних документах з обліку грошових коштів.
6. Правильність обліку грошових коштів в регістрах обліку підлягає систематичній перевірці.

7. При відображенні в обліку операцій по надходженню грошових коштів потрібно обов'язково вказувати від кого (а не чого) вони надійшли, а по витрачання - через кого або кому вони видані (а не на що). Доволі небезпечним є списання грошових коштів на витрати підприємства.

2. Облік касових операцій

Для приймання, зберігання і видачі готівки інших цінностей і касових документів підприємство повинно мати спеціально обладнане приміщення або місце - касу.

Облік касових операцій регулюється *Положенням про ведення касових операцій у Національній валюті України*, яке затверджене Постановою Правління національного банку України від 15.12.2004р №72.

Сума готівкового розрахунку одного підприємства з іншим підприємством не повинна перевищувати 10 000 грн. протягом одного дня за одним або декількома платіжними документами. Платежі понад встановлену граничну межу проводяться виключно в безготівковому порядку.

Розрахунки за готівку підприємств сфери торгівлі, громадського харчування та послуг здійснюються із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (РРО).

Наявність грошей в касі на кінець робочого дня обмежується лімітом. Ліміт залишку готівки в касі – це граничний розмір готівки, що може залишитися в касі підприємства на кінець робочого дня, який встановлюється установою банку.

Ліміт залишку готівки в касі для кожного підприємства встановлюється комерційними банками за місцем відкриття рахунка з урахуванням режиму і специфіки діяльності підприємства, його віддаленості від установи банку, розміру касового обороту і порядку здавання виручки (надходжень).

Коллективні сільгоспідприємства (колгоспи, сільськогосподарські кооперативи, селянські спілки) самостійно визначають розміри готівки, що постійно знаходиться в їх касах, з відповідним повідомленням у першому кварталі кожного року обслуговуючих установ банків. Готівка понад визначені розміри має здаватися ними в банки і вільно одержуватись в касах банків на заходи, зазначені в чеку (ст. 17 Закону України «Про колективні сільськогосподарські підприємства»).

Підприємства мають право зберігати готівку в касі для виплат, що пов'язані з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів (доходу) понад встановлений ліміт каси протягом 3-х робочих днів, включаючи день одержання готівки в установі банку. На підприємства залізничного транспорту та морських портів готівка може зберігатися в касах понад встановлений ліміт протягом 5 – ти робочих днів, включаючи день одержання. Не виплачені суми повертаються в банк не пізніше наступного робочого дня.

Уся готівка одержана в касу повинна бути своєчасно і в повній сумі оприбуткована.

Оприбуткування готівки в касі – це здійснення підприємством її обліку в сумі її фактичних надходжень з оформленими відповідними документами.

Надходження грошей в касу і видача їх із каси оформляються прибутковими і видатковими касовими ордерами (ф. № КО-1 і ф. № КО-2), які виписуються і реєструються бухгалтером. Нумерація прибуткових і видаткових касових ордерів ведеться по порядку, починаючи з 1 січня і до кінця року. До передачі в касу прибуткові і видаткові касові ордери реєструються бухгалтером у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів ф. № КО-3 (окремо для прибуткових і для видаткових документів).

Видаткові касові ордери, виписані на підставі платіжних відомостей на оплату праці та інших подібних до неї платежів, реєструються після видачі грошових коштів із каси.

Касові ордери виписуються в бухгалтерії і до передачі в касу реєструються в журналі обліку прибуткових і видаткових касових документів

Одноразові виплати грошей із каси на оплату праці окремим особам, що не перебувають в обліковому складі підприємства, проводяться при поданні паспорта або документа, що його заміняє, за видатковим касовим ордером, у якому ставляться підпис в одержанні і дані поданого документа. Гроші, видані під звіт на службові відрядження, але не витрачені, мають бути повернені в касу підприємства не пізніше трьох робочих днів від дня видачі. Ніякі підчистки або виправлення в касових документах не допускаються.

В міру видачі або отримання грошей касир прибуткові і видаткові касові ордери і додані до них документи погашає штампом (або надписом від руки) «Оплачено», «Отримано» із зазначенням дати. Це запобігає можливості повторного використання цих документів.

Облік касових операцій ведеться в Касовій книзі (ф. № КО-4). Листки Касової книги мають бути завчасно пронумеровані, прошнуровані й опечатані сургучною або мастичною печаткою. Кількість листків у Касовій книзі засвідчується підписами керівника підприємства і головного бухгалтера і скріплюється печаткою. Записи в Касовій книзі ведуться в двох примірниках через копіювальний папір. Другий (відривний) листок книги служить звітом касира, який наприкінці дня разом з доданими документами надається бухгалтеру (під розписку в касовій книзі) для перевірки правильності записів і виведених залишків грошових коштів на кінець дня.

Записи в касовій книзі роблять в день здійснення касових операцій.

Кожне підприємство веде одну касову книгу в національній валюті.

Якщо є декілька касирів, то старший касир видає готівку під розписку в книзі обліку прийнятих та виданих касиром грошей ф. № КО-5.

Касові документи після складання звіту касира і його обробки в бухгалтерії комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються в окремі папки і зберігаються протягом 36 місяців в окремому сейфі або в спеціальному приміщенні.

Узагальнення інформації щодо касових операцій відбувається у Журналі 1 та Відомості 1.2 (при журнальній формі рахівництва) або Журналі-ордері 1 (в умовах застосування журнально-ордерної форми обліку). У випадку використання комп'ютеризованої форми обліку таким зведеним регістром з обліку касових операцій виступає відповідна машинограма.

З метою контролю за схоронністю готівкових коштів на підприємствах проводиться інвентаризація каси, за наказом керівника підприємства.

При порушенні норм з регулювання обігу готівки у національній валюті застосовують такі штрафні санкції.

- 1) за перевищення встановлених лімітів залишку готівки – у 2-х кратному розмірі понадлімітного залишку за кожен день.
- 2) за не оприбуткування – у 5-ти кратному розмірі.
- 3) за витрачання виручки з готівки на виплату заробітної плати при наявності податкового боргу – у розмірі здійснених витрат.
- 4) за перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також при видачі готівки без звітування щодо раніше виданих коштів – 25% виданих сум.
- 5) за проведення готівкових розрахунків без видачі платіжного документа (чека, квитанції) – у розмірі сплачених коштів.
- 6) за використання одержаних в банку грошей не за цільовим призначенням – у розмірі витраченої готівки.

Облік касових операцій ведеться на рахунку 30 «Каса», за дебетом якого показується надходження грошей в касу підприємства з різноманітних джерел, а за кредитом – витрачання на різноманітні потреби.

Рахунок 30 «Каса» ведеться за субрахунками: 301 «Каса в національній валюті», 302 «Каса в іноземній валюті».

Крім готівки в касі можуть зберігатися **грошові документи і бланки суворого обліку**.

До грошових документів належать, зокрема, акції, облігації й інші цінні папери; путівки в будинки відпочинку і санаторії; поштові марки, марки держмита, проїзні квитки тощо. Для їх обліку використовується рахунок 33 «Інші кошти».

Надходження і видача здійснюються за прибутковими та видатковими касовими ордерами і відображаються на рахунку 331 «Грошові документи в національній валюті» або 332 «Грошові документи в іноземній валюті» (з подальшим складанням касиром звіту про рух грошових документів).

Аналітичний облік грошових документів ведеться за їх видами.

Бланки суворого обліку, які знаходяться на зберіганні і видаються під звіт (бланки товаросупровідних документів тощо), обліковуються на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку». Аналітичний облік ведеться по кожному виду бланків із зазначенням даних про місце зберігання, нумерації, кількості і вартості таких бланків.

Згідно з Інструкцією про порядок реєстрації виданих, повернених і використаних довіреностей на одержання цінностей, затвердженою наказом Мінфіну України від 16.05.96 № 99 (із змінами, внесеними наказом від 19.02.98 № 37), облік бланків довіреностей на рахунку 08 потрібно обліковувати виходячи з ціни за один бланк 1 грн. 50 коп.

У цьому разі на вартість придбаних комплектів бланків довіреностей у бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 20 «Виробничі запаси», субрахунок 209 «Інші матеріали» і кредиту рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»; на суму ПДВ - дебет рахунка 641 «Розрахунки за податками» і кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Одночасно відображають вартість

придбаних бланків довіреностей виходячи з ціни за один бланк 1 грн. у дебеті рахунка 08 «Бланки суворого обліку».

Операції, пов'язані з одержанням та витрачанням готівкової **іноземної валюти**, в касі підприємства на субрахунку 302 «Каса в іноземній валюті» рахунка 30 «Каса» передбачають необхідність вести облік по кожному виду валюти, а також відображати курсові різниці на залишок валютних коштів. Як для обліку касових операцій в національній валюті, так і валютних коштів банк встановлює ліміт залишку готівкової валюти. Облік валютних коштів у касі підприємства здійснюється відповідно до затвердженого Порядку ведення касових операцій підприємствами, установами та організаціями. Валютна готівка використовується переважно при здійсненні працівниками службових відряджень за кордон. Реалізація товарів та послуг за готівкову іноземну валюту заборонена (за винятком реалізації товарів і послуг під митним контролем та надання послуг готелями з обслуговуванням іноземних туристів) (лист Національного банку України № 275 та роз'яснення до нього).

Відповідно до постанови Правління Національного банку України від 22.05.98 № 207 установи банків перевіряють дотримання касової дисципліни на підприємствах. За наявності у підприємства поточних рахунків у кількох установах банків перевірку касової дисципліни може здійснювати будь-який банк, у якому відкрито поточний рахунок (незалежно від того, який банк встановив ліміт залишку готівки в касі).

Банк перевіряє повноту оприбуткування готівки, одержаної з каси банку; відповідність записів у касовій книзі підприємства сум, одержаних в банку і зданих в банк, даним банку; правильність витрачання готівки із виручки; правильність оформлення касових ордерів і ведення касової книги; своєчасність і повноту обліку в касовій книзі надходження і видачі готівки; залишок готівки в касі на день перевірки і відповідність його встановленому ліміту.

Результати перевірки оформляються актом з доданням до нього довідки (за формою додатку № 20), у якому відображається стан надходження готівки в касу підприємства і її витрачання за період, що перевіряється. Акт і довідка підписуються керівником, головним бухгалтером підприємства і представником банку. У разі відмови підписувати акт в ньому робиться напис «Відмовився» і додається відповідне письмове пояснення.

Для контролю за здійсненням касових операцій на підприємстві, у строки встановлені керівником, проводиться інвентаризація каси з покупюрним перерахуванням всіх готівкових коштів і перевіркою інших цінностей, що зберігаються в касі.

За результатами перевірки керівник підприємства приймає рішення про оприбуткування виявлених надлишків і стягнення недостачі грошових коштів з матеріально відповідальної особи - касира. В бухгалтерському обліку роблять відповідні записи:

Надлишки грошових коштів, оприбутковані в касу, зараховують на доходи підприємства (записом по дебету рахунка 30 «Каса» і кредиту рахунка 719 «Інші доходи від операційної діяльності»).

Виявлена **недостача грошових коштів** у касі списується з кредиту рахунка 30 «Каса» на дебет рахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» з подальшим віднесенням на рахунок касира записом по дебету

рахунка 375 «Розрахунки по відшкодуванню завданого збитку» і кредиту рахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

При погашенні нестачі касиром складається проведення:

Д-т 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

К-т 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

або

Д-т 30 «Каса»

К-т 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

При відсутності винної особи робиться лише такий запис:

Д-т 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

К-т 30 «Каса».

3. Облік підзвітних сум

Грошові кошти можуть витратитися через касу підприємства, а в окремих випадках, коли оплата витрат через касу або рахунків у банках забруднена або зовсім неможлива (службові відрядження, придбання дрібного інвентарю, канцелярських предметів тощо), - через підзвітних осіб.

Витрати на службові відрядження регламентуються постановою Кабінету Міністрів України «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України і за кордоном» від 23.04.99 № 663 та Інструкцією про службові відрядження в межах України і за кордоном, затвердженою наказом Мінфіну України від 13.03.98 № 59 (з наступними змінами і доповненнями). Відповідно до вказаних нормативних актів працівники підприємства направляються у відрядження згідно з наказом керівника (або його заступника). Термін відрядження не може перевищувати: в межах України - 30 календарних днів, за кордоном - 60 календарних днів. Термін відрядження працівників, які направляються для виконання у межах України монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, не повинен перевищувати періоду будівництва об'єктів.

Реєстрація осіб, які вибувають у відрядження, здійснюється у спеціальному журналі, в якому зазначається дата вибуття у відрядження і дата повернення з відрядження. Витрати на відрядження включаються до складу валових витрат підприємства тільки за наявності документів, які підтверджують зв'язок даного відрядження з основною діяльністю підприємства (заклучення договорів, угод, участь в переговорах, конференціях, симпозіумах тощо). Граничні норми добових витрат для працівників підприємств, установ і організацій всіх форм власності (крім державних службовців, а також інших осіб, які направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, що повністю або частково утримуються за рахунок коштів бюджетів) встановлені в єдиній сумі незалежно від статусу населеного пункту: для відряджень у межах України - 30 грн., для відряджень за кордон - 50 дол. США. У разі, коли до рахунків на оплату вартості проживання у готелях включаються витрати на харчування, норми добових витрат встановлені: при одноразовому харчуванні - 24 грн., при дворазовому - 18 грн., при трьохразовому харчуванні - 12 грн. При відрядженнях за кордон - відповідно 40 дол. США, 27, 50 дол. США та 17, 50 дол. США.

Для державних службовців і працівників підприємств, установ, організацій, які повністю або частково утримуються за рахунок коштів бюджетів, норми відшкодування витрат на відрядження за кордон (норми добових витрат і по відшкодуванню витрат на наймання житлового приміщення за добу) встановлені в Додатку до постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663.

Державним службовцям і працівникам зазначених підприємств, установ та організацій, які перебувають за кордоном тривалий строк і отримують заробітну плату в іноземній валюті, та працівникам дипломатичних установ України, які перебувають за кордоном у довготривалому відрядженні та отримують виплати в іноземній валюті, у разі відрядження в межах країни перебування добові витрати відшкодовуються у розмірі 80% від норм добових витрат, визначених у Додатку до цієї постанови для даної країни.

Визначення днів відрядження для виплати добових здійснюється з урахуванням дня вибуття і дня прибуття до місця постійної роботи, які зараховуються як 2 дні. Фактичний час перебування у відрядженні визначається за відмітками у посвідченні про відрядження, засвідченими печаткою. За відсутності у посвідченні відмітки про відрядження добові не виплачуються.

За наявності підтвердних документів підприємство відшкодовує особам, що перебували у відрядженні, також витрати:

- на проїзд до місця відрядження і назад (крім таксі) з урахуванням усіх видів витрат, пов'язаних з придбанням квитків, користуванням постільними речами в поїздах, а також страхових платежів на транспорті;

- по найманню житлового приміщення у розмірі фактичних витрат, з урахуванням побутових послуг, наданих у готелях (прання, чистка, прасування одягу тощо), але не більш як 10% від норм добових витрат за всі дні проживання (для державних службовців);

- на бронювання місць у готелях у розмірах не більш як 50% від вартості місця за добу;

- на користування у готелях холодильником і телевізором;

- на комісійні у разі обміну валюти (при закордонних відрядженнях).

Понад встановлені норми компенсації витрат відшкодовуються також витрати на оплату ПДВ за придбані проїзні документи, користування в поїздах постільними речами та наймання житлових приміщень відповідно до підтвердних документів в оригіналі. Відшкодовуються також витрати на службові телефонні розмови у розмірах, погоджених з керівником підприємства.

При відрядженні на один день у таку місцевість, звідки працівник має змогу щоденно повертатись до місця постійного проживання, добові відшкодовуються за повну добу.

Відрядження за кордон здійснюється відповідно до наказу керівника підприємства після затвердження завдання, в якому визначаються мета поїздки, строк, умови перебування за кордоном (у разі поїздки за запрошенням надається його копія з перекладом) і кошторис витрат. Строк відрядження не може перевищувати 60 календарних днів.

Підприємства, які направляють працівників у зарубіжну поїздку, забезпечують їх грошовими коштами в національній валюті країни, в яку

відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті (доларах США) у вигляді авансу на поточні потреби у розмірах, обумовлених реальними потребами в країні перебування у відрядженні відповідно до встановлених норм.

Перерахунок норм, встановлених у гривнях, у долари США здійснюється за прогнозним офіційним обмінним курсом на поточний рік національної валюти України до долара США або в національну валюту країни, до якої направляється у відрядження працівник.

Копія наказу про відрядження за кордон, заявка на покупку готівкової валюти та розрахунок суми валюти, потрібної для виплати авансу на відрядження, подаються уповноваженому банку, який обслуговує підприємство. На підставі поданих документів банк повинен продати підприємству зазначену суму валюти з оплатою по безготівковому розрахунку. При цьому згідно з п. 7.3.7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» витрати підприємства на купівлю іноземної валюти на відрядження покриваються за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

Відповідно до п. 5.4.8 Закону видатки в межах встановлених норм включаються до валових витрат підприємства, а понад норми (враховуючи видатки, здійснені з дозволу керівника) - списуються за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства. При цьому згідно з Декретом Кабінету Міністрів України від 26.12.92 № 13-92 «Про прибутковий податок з громадян» суми, що відшкодовуються працівникові за рахунок прибутку підприємства, вважаються його власним доходом і мають бути приєднані до оподаткованого доходу, з якого утримується прибутковий податок. На ці суми нараховуються збори на соціальне і пенсійне страхування.

У бухгалтерському обліку на суму виданого авансу підзвітній особі на службові відрядження (або господарські потреби) роблять запис по дебету рахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами» в кореспонденції з кредитом рахунка 30 «Каса». Протягом трьох днів після повернення з відрядження (у разі застосування корпоративних пластикових карток міжнародних платіжних систем - не пізніше 10, а в окремих випадках з дозволу керівника підприємства при поважних причинах - 20 робочих днів) працівник зобов'язаний подати в бухгалтерію авансовий звіт про витрачені у зв'язку з відрядженням кошти. Разом з авансовим звітом подаються посвідчення про відрядження, оформлене у відповідному порядку, документи про наймання житла, проїзні та інші документи в оригіналі.

Якщо аванси підзвітним особам були видані на господарські потреби, то до авансових звітів таких осіб додаються копії товарних чеків, матеріальні прибуткові ордери з розпискою осіб, які прийняли від підзвітної особи придбані предмети, та інші виправдані документи.

Бухгалтерія перевіряє правильність оформлення авансових звітів і доданих до них документів, встановлює законність і доцільність здійснених витрат. Після перевірки на звіті зазначаються суми витрат, що підлягають затвердженню керівником. Списання з підзвітних осіб виданих сум авансів відображається по кредиту рахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами», і дебету рахунків:

92 «Адміністративні витрати» (на суми, витрачені на службові відрядження);

93 «Витрати на збут» (на суми, витрачені по операціях, пов'язаних із збутом продукції);

20 «Виробничі запаси», 28 «Товари» (на вартість придбаних матеріальних цінностей із підзвітних сум) та ін.

Постановою Правління Національного банку України від 22.05.98 № 207 «Зміни і доповнення до інструкції № 4 «Про організацію роботи по готівковому обігу установами банків України» визначено, що готівка, видана під звіт, але з будь-яких причин не витрачена (частково чи в повній сумі), має бути повернена в касу підприємства одночасно з авансовим звітом не пізніше 10 робочих днів з дня видачі її під звіт (по відрядженнях - не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження).

Якщо із каси підприємства його працівнику одночасно видані готівка на відрядження і кошти під звіт для вирішення під час цього відрядження господарських (виробничих) питань і при цьому строк відрядження перевищує 10 робочих днів з дня видачі коштів під звіт, то підзвітна особа протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження повинна подати в бухгалтерію підприємства одночасно звіт про суму, видану їй для вирішення господарських (виробничих) питань, і авансовий звіт про витрачені кошти безпосередньо на відрядження.

Готівка, видана під звіт (у тому числі і на відрядження), але не витрачена і не повернена в касу підприємства (в повній сумі, виданій під звіт, або в сумі, яка не підтверджена авансовими звітами), на наступний день після закінчення зазначених вище строків включається розрахунково (без складання бухгалтерського проведення) в суму залишку готівки в касі на кінець дня. Одержана в результаті розрахункова сума порівнюється із встановленим лімітом залишку готівки в касі.

Своєчасно не повернені до каси підзвітні суми підлягають утриманню із заробітної плати. В обліку це відображається записом:

Д-т 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

К-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Заборгованість підзвітних осіб у разі неповернення у встановлений строк суми авансу, виданого на службові відрядження у валютних коштах, стягується в сумі, еквівалентній потрійній сумі вказаних валютних цінностей, перерахованій за курсом Національного банку України на день погашення заборгованості.

Для синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами при журнально-ордерній формі рахівництва використовують Журнал-ордер № 7, при журнальній формі – окрему Відомість до Журналу № 3, а при автоматизованій формі обліку – відповідну машинограму.

4. Облік операцій на рахунках в банках в національній валюті

Для зберігання вільних грошових коштів і проведення безготівкових розрахунків підприємствам, організаціям, громадянам - суб'єктам підприємницької діяльності в банках відкривають поточні рахунки згідно з Інструкцією № 3 «Про відкриття банками рахунків у національній і іноземній

валюті», затвердженою постановою правління Національного банку України від 04.02.98 №36.

Підприємство може відкривати необмежену кількість поточних рахунків в різних установах банків за згодою сторін.

Для відкриття поточних рахунків підприємства подають установам банків такі документи:

1. Заяву на відкриття рахунку встановленого зразка. Підписує керівник та головний бухгалтер (якщо немає головного бухгалтера то тільки керівник);
2. Копію свідоцтва про державну реєстрацію в органі виконавчої влади, засвідчену нотаріально чи органом, який видав свідоцтво;
3. Копію зареєстрованого статуту, засвідченого нотаріально чи органом, який реєструє;
4. Копію документа, що засвідчує про взяття підприємства на податковий облік, засвідченого податковим органом, нотаріально або уповноваженим працівником банку;
5. Картку із зразками підписів осіб, яким надано право розпоряджатися рахунком, завірено нотаріально або вищестоящою організацією в установленому порядку. В картку включається також зразок відбитка печатки підприємства (печатка суб'єкта підприємницької діяльності має містити ідентифікаційний код);
6. Довідка про реєстрацію в органах Пенсійного фонду (встановленого зразка. Довідка має відривну частину, яку заповнює працівник банку, в ній зокрема записується номер рахунку, установи банку. Ця відривна частина повертається клієнту для здачі в Пенсійний фонд.);
7. Копію довідки про внесення підприємства до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (статистика), засвідчену нотаріально чи органом, який її видав;
8. Документ, що засвідчує реєстрацію підприємства як платника соціальних страхових внесків або його копію, засвідчену нотаріально або органом, що його видав, чи уповноваженим працівником банку;
9. Копії паспортів керівника та головного бухгалтера.

Документи на відкриття всіх банківських рахунків підприємств особисто подають до банку особи, які мають право 1 та 2 підписів при наявності паспорта (працівники банку роблять копії).

Після відкриття рахунку суб'єкт господарювання, повідомляє про це податковий орган, який на повідомлені про відкриття рахунку робить відмітку про взяття рахунку на облік. Це повідомлення реєструється банком. До часу одержання такого повідомлення банк здійснює тільки операції із зарахування коштів на рахунок.

Поточні рахунки закриваються в установі банку на підставі:

- 1) заяви власника рахунку;
- 2) рішення органу, на який покладено функції щодо ліквідації або реорганізації підприємства;
- 3) рішення суду про ліквідацію;
- 4) в інших випадках, передбачених договором.

Всі операції, які здійснюються по поточному рахунку можна об'єднати в дві групи:

- зарахування коштів на поточний рахунок;
- списання коштів з поточного рахунку.

Зарахування коштів, які надходять у вигляді готівки здійснюються на підставі «Об'яви на внесок готівкою».

Для одержання готівки використовується грошовий чек.

Списання і зарахування грошей на рахунки в банках в безготівковому порядку здійснюються на основі розрахункових документів, які визначені в Інструкції про безготівкові розрахунки Україні в національній валюті від 29.03.01р. та змінами до інструкції від 1 серпня 2001 р.

Розрахункові документи це документи на паперовому носії, складені відповідно до встановлених вимог, що містять доручення або вимогу про перерахування грошей з рахунку платника на рахунок одержувача.

До таких документів відносяться: платіжні доручення, платіжні вимоги–доручення, розрахункові чеки, акредитиви, платіжні вимоги.

З поточного рахунка оплачуються операції, що забезпечують виробничо-господарську, комерційну та іншу діяльність; розрахунки за товарно-матеріальні цінності з постачальниками і покупцями продукції; надані і отримані послуги; сплата обов'язкових платежів до бюджету і державних фондів; операції, пов'язані із забезпеченням власних соціально-побутових потреб, та інші операції відповідно до статутної діяльності підприємства.

З поточного рахунка банк видає готівку на оплату праці, виплату допомоги по тимчасовій непрацездатності, дивідендів (доходів), на господарські та інші потреби.

Видачу готівкових грошових коштів, а також безготівкові перерахування з поточного рахунку підприємства банк проводить на підставі наказів власника рахунка або з його згоди (акцепту).

Періодично (у встановлені строки) банк видає підприємству виписки з його поточного рахунка, тобто перелік здійснених за звітний період операцій. До виписки додаються відповідні виправдні документи, на підставі яких були зараховані або списані кошти. Виписка банку фактично являє собою другий примірник особового рахунка підприємства, відкритого банком.

Зберігаючи грошові кошти підприємства, банк вважає себе його боржником, тобто на цю суму має кредиторську заборгованість. Звідси - залишки коштів і надходження на поточний рахунок банк записує по кредиту поточного рахунка, а зменшення свого боргу (списання, видачу готівкою) - по дебету. Тому, обробляючи виписки банку, бухгалтер повинен пам'ятати про цю особливість і записувати зараховані суми і залишок по дебету поточного рахунка) а списання - по кредиту.

Одержана із банку виписка перевіряється й обробляється: підбираються всі виправдні документи, проставляються кореспондуючі рахунки. Всі додані до виписки документи погашаються штампом «Погашено». Крім того, на документах також вказують порядковий номер його запису у виписці банку. Це необхідно для контролю за рухом коштів на поточному рахунку, а також для наступних перевірок.

Виписки банку є регістрами аналітичного обліку і підставою для облікових записів на поточному рахунку.

Синтетичний облік наявності і руху грошових коштів на поточному рахунку підприємства в національній валюті ведеться на активному рахунку 31 «Рахунки в банках», субрахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті», по дебету якого відображають надходження (зарахування) коштів, а по кредиту — списання використаних коштів.

На суму зарахованих на поточний рахунок підприємства коштів дебетують рахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті» в кореспонденції з кредитом рахунків:

301 «Каса в національній валюті» (на суми, внесені готівкою із каси);

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» (на суми, одержані від вітчизняних покупців і замовників за реалізовану продукцію, товари, роботи, послуги);

37 «Розрахунки з різними дебіторами» (на суми, одержані від різних дебіторів у погашення заборгованості);

60 «Короткострокові позики» (на суми одержаних банківських кредитів) та ін.

Перераховані (видані готівкою) грошові кошти з поточного рахунка підприємства відображаються по кредиту рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і дебету рахунків:

301 «Каса в національній валюті» (на суми, видані готівкою);

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» (на суми, перераховані постачальникам в оплату вартості одержаних матеріальних цінностей, робіт, послуг);

64 «Розрахунки за податками й платежами» (на суми, сплачених податків і обов'язкових платежів до бюджету позабюджетних фондів);

65 «Розрахунки за страхуванням» (на суми збору, сплаченого за пенсійним і соціальним страхуванням);

67 «Розрахунки з учасниками» (на суми перерахованих дивідендів та інших виплат учасникам);

68 «Розрахунки за іншими операціями» (на суми оплаченої кредиторської заборгованості по внутрішньогосподарських та інших розрахунках);

601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті» (на суми погашеної заборгованості банкам по одержаних кредитах) тощо.

Якщо при опрацюванні виписки банку з поточного рахунка підприємства виявлено помилково списані або зараховані кошти, бухгалтер повинен письмово повідомити установу банку про допущену помилку для внесення виправлень. На суму, помилково списану банком з поточного рахунка підприємства, в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 374 «Розрахунки за претензіями» і кредиту рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті». При поновленні банком на поточному рахунку підприємства помилково списаної суми роблять зворотній запис (тобто дебет рахунка 311 і кредит рахунка 374).

Помилково зарахована на поточний рахунок підприємства сума відображається по дебету рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і кредиту рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Після

одержання виписки банку з виправленим помилковим записом складається бухгалтерська проводка із зворотною кореспонденцією рахунків (дебет рахунка 685 і кредит рахунка 311). Так забезпечується ідентичність записів на поточному рахунку як в банку, так і на підприємстві.

Узагальнення й систематизація операцій за рахунками в банку при журнально-ордерній формі рахівництва відбувається у Журналі-ордері № 2 і дебетовій відомості до нього, при журнальній формі – у Журналі № 1 та Відомості № 1.2, при автоматизованій – у відповідній машинограмі.

5. Облік операцій на поточному рахунку в іноземній валюті

Операції з іноземною валютою регламентуються Декретом КМУ “Про систему валютного регулювання і валютного контролю” 19.02.93 р. із змінами і доповненнями.

Іноземна валюта використовується при експортно-імпортних операціях для здійснення розрахунків між резидентами і нерезидентами, а також між резидентами.

Для відкриття валютного рахунку необхідні ті ж документи, що і для відкриття поточного в національній валюті.

Підприємства можуть мати:

1. валютний рахунок в Україні
2. валютний рахунок за кордоном
3. транзитний валютний рахунок.

Синтетичний облік за цими видами рахунків ведеться на субрахунках:

- 312.1 – в Україні;
- 312.2 – за кордоном;
- 312.3 – транзитний.

Записи на рахунку 312 „Поточні рахунки в іноземній валюті” здійснюються на основі виписок банку і доданих до них розрахунково-платіжних документів (технічної документації – паспортів, інструкцій; супровідної – сертифікати якості; транспортної, експедиторської та страхової – накладних, страхових полісів; складської – актів, розписок про прийняття товарів; митної – вантажна митна декларація, довідок про сплату мита; розрахункової – рахунків-фактур, векселів, доручень, чеків, акредитивів).

Операції в іноземній валюті відображаються в грошовій одиниці України шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції.

Валютним курсом є встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Таким чином курсові різниці виникають тільки по монетарних статтях і визначаються на дату здійснення розрахунків і на дату балансу.

Курсові різниці відображаються у складі доходів (якщо на користь підприємства) або в складі витрат (якщо це є збитком для підприємства).

До найбільш поширених випадків виникнення курсових різниць належать:

- різниця між оцінкою дебіторської заборгованості за курсом на день її виникнення (виписки розрахункових документів, митного оформлення) і на день одержання грошових коштів;
- різниця між оцінкою кредиторської заборгованості на день її виникнення і на день погашення при придбанні товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг);
- погашення банківських кредитів - різниця між сумою на день одержання кредиту і на день його погашення;
- оплата виданих векселів - різниця між оцінкою кредиторської заборгованості, забезпеченою векселями, за курсом на день виписки векселя і на день погашення та ін. Згідно з національним Планом рахунків бухгалтерського обліку курсові різниці по операціях в іноземній валюті відображаються в складі операційної діяльності підприємства.

Курсові різниці, які є наслідком перерахунку монетарних статей в іноземній валюті операційної діяльності відображаються у складі інших доходів або витрат операційної діяльності (714 «Дохід від операційної курсової різниці», 945 «Втрати від операційної курсової різниці»).

На суму **позитивної курсової різниці** роблять запис по кредиту рахунка 714 «Доходи від операційної курсової різниці» і дебету рахунків:

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» (при надходженні валютних коштів від іноземних покупців і замовників за реалізовану продукцію, товари, роботи, послуги);

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» (при оплаті придбаних по імпорту товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг);

622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті», 512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті» (при оплаті коротко- і довгострокових векселів, що були видані в іноземній валюті);

602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті», 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті» (при погашенні коротко- і довгострокових кредитів, які були одержані в іноземній валюті) та ін.

Від'ємні курсові різниці обліковуються в складі витрат операційної діяльності підприємства і відображаються записом по дебету рахунка 945 «Втрати від операційної курсової різниці» в кореспонденції з кредитом рахунків:

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» (при оплаті раніше одержаних по імпорту товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг);

362 «Розрахунки з іноземними покупцями» (при надходженні валютних коштів від іноземних покупців за відвантажені по експорту товари, виконані роботи, надані послуги) та ін.

В разі перевищення курсу НБУ над купівельною вартістю придбаної іноземної валюти на суму різниці роблять запис по дебету рахунка 302 «Каса в іноземній валюті» (312 «Поточні рахунки в іноземній валюті») і кредиту рахунка 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

Вартість проданої (обмінаної) іноземної валюти - списується на інші витрати операційної діяльності записом по дебету рахунка 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти» в кореспонденції з кредитом рахунка 302 «Каса в іноземній валюті» (312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»).

Курсові різниці, які є наслідком перерахунку монетарних статей інвестиційної або фінансової діяльності, відображаються у складі інших доходів або витрат звичайної діяльності (744 «Дохід від не операційної курсової різниці», 974 «Втрати від не операційних курсових різниць»).

6. Облік розрахунків за допомогою платіжних доручень, акредитивів і розрахункових чеків

Загальні принципи організації безготівкових розрахунків, їх форми, стандарти документів і документообігу, що застосовуються в господарському обороті, регламентуються Інструкцією № 7 «Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України», затвердженою постановою Правління НБУ від 02.08.96 № 204 (із змінами і доповненнями). Ця Інструкція є обов'язковою для підприємств, організацій і установ усіх форм власності, підприємців без створення юридичної особи і фізичних осіб - підприємців.

Безготівкові розрахунки між суб'єктами підприємницької діяльності здійснюються у національній валюті України через установи банків шляхом перерахування коштів з рахунка платника на рахунок одержувача. Здійснюються за допомогою таких форм розрахункових документів: платіжними дорученнями; платіжними вимогами-дорученнями; чеками; акредитивами; векселями; платіжними вимогами; інкасовими дорученнями (розпорядженнями).

Розрахунки **платіжними дорученнями** є однією з найбільш поширених форм розрахунків як при іногородніх, так і одnogородніх розрахунках. За допомогою платіжних доручень здійснюються розрахунки з постачальниками і підрядчиками у разі передоплати або за домовленістю; з бюджетом по податках та інших платежах; з Пенсійним фондом і Фондом соціального страхування; з органами Міністерства зв'язку за послуги тощо. Платіжні доручення приймаються банком до виконання протягом 10 календарних днів від дня виписки.

На суму оплачених банком платіжних доручень (на підставі виписок банку) кредитується рахунок 31 «Рахунки в банках» і дебетуються відповідно рахунки 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням» тощо.

У випадку, якщо в одержувача коштів немає рахунка в установі банку або розрахунки безпосередньо з одержувачем коштів неможливі (пенсії, аліменти, авторські гонорари тощо), підприємство може здійснювати перерахування коштів гарантованими платіжними дорученнями через установи зв'язку.

Платіжна вимога-доручення - комбінований документ: верхня частина - вимога постачальника сплатити йому вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт), нижня - доручення платника своєму банку перерахувати з його рахунка відповідну суму на рахунок постачальника.

Платіжна вимога-доручення виписується постачальником і надсилається разом з розрахунковими і відвантажувальними документами безпосередньо покупцеві (або в обслуговуючий його банк) з вимогою сплатити вартість відвантажених за договором товарно-матеріальних цінностей і наданих послуг. У разі необхідності телеграфного авізування платежу постачальником на всіх

примірниках вимоги-доручення вгорі робиться надпис «Платежі переказати телеграфом».

Платіжна вимога-доручення приймається до виконання банком покупця (платника) тільки за наявності грошових коштів на його рахунку і письмової згоди оплатити повністю або частково вимогу-доручення, що має бути підтверджено підписами осіб, уповноважених розпоряджатися поточним рахунком, і печаткою платника.

При **акредитивній формі** розрахунків підприємство-покупець перераховує кошти в установу банку за місцем знаходження постачальника для наступної оплати товарів, що підлягають відвантаженню на адресу покупця на умовах, визначених в акредитивній заяві. Вказані кошти зберігаються на акредитиві до виконання постачальником своїх зобов'язань перед покупцем. Акредитиви можуть відкриватися як за рахунок власних коштів, так і за рахунок кредитів банку і призначені для розрахунків тільки з одним постачальником. Вони можуть бути відзивні і безвідзивні.

Відзивний акредитив може бути змінений або анульований банком-емітентом без попереднього узгодження з постачальником (наприклад, у разі недотримання постачальником умов договору). Розпорядження про зміну відзивного акредитива платник може давати постачальнику тільки через банк-емітент (банк покупця), який сповіщає банк постачальника (виконуючий банк), а він, в свою чергу, постачальника. Проте документи, що відповідають умовам акредитива, подані постачальником, виконуючий банк повинен оплатити.

Безвідзивний акредитив не може бути анульований або змінений без згоди постачальника, на користь якого він відкритий. Строк дії і порядок розрахунку по акредитивах встановлюється в договорі між платником і постачальником.

У бухгалтерському обліку на суму акредитива, виставленого у національній валюті, підприємство робить запис:

Д-т рах. 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» (субрахунок «Акредитиви»)

К-т рах. 311 «Поточні рахунки в національній валюті» (на суму акредитива, відкритого за рахунок власних коштів)

К-т рах. 601 «Короткострокові кредити банків в національній валюті» (на суму акредитива, відкритого за рахунок кредиту, наданого банком).

Отже, депонування грошових коштів в обслуговуючій постачальника установі банку гарантує своєчасну оплату рахунків постачальника за відвантажені товарно-матеріальні цінності (виконані роботи, надані послуги). Рахунки постачальника з виставленого акредитива оплачуються банком лише за наявності реєстру рахунків, відвантажувальних та інших передбачених умовами акредитива документів (приймально-здавальних накладних, довідки про надходження товарів у митну зону тощо). Якщо умовами акредитива передбачений акцепт уповноваженого покупця, то банком перевіряється наявність акцептного надпису (надпису уповноваженою покупцем особою із зазначенням дати акцепту), відповідність підписів уповноваженої посадової особи наданому ким зразку. При цьому уповноважені особи повинні пред'явити банку постачальника паспорт або документ, що його заміняє, посвідчення про відрядження і довіреність, видану підприємством, яке відкрило акредитив.

Реєстри рахунків без зазначення в них дати відвантаження, номерів товарно-транспортних документів, номерів і дати приймально-здавальних документів і виду транспорту, яким відправлений вантаж при прийманні товару представником підприємства (покупця) на місці у постачальника, банком до виконання не приймається. Виплата з акредитива готівкою не дозволяється.

При одержанні повідомлення виконуючого банку про списання грошових коштів з акредитива в оплату рахунків постачальника підприємство-покупець робить запис по дебету рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» і кредиту рахунка 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» (субрахунок «Акредитив»). Оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, одержаних від постачальника, відображається записом по дебету рахунків 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок), 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари» та інших рахунків і кредиту рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Після закінчення строку, передбаченого в акредитивній заяві, акредитив закривається, а невикористаний залишок коштів перераховується на поточний рахунок покупця або спрямовується на погашення банківського кредиту (якщо акредитив було виставлено за рахунок кредиту банку), що оформляються записом по дебету рахунків 31 «Рахунки в банках» або 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті» і кредиту рахунка 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» (субрахунок «Акредитив»). Закриття акредитива в банку постачальника може здійснюватися також за заявою постачальника про відмову в подальшому використанні акредитива до закінчення строку, а також за заявою покупця про відкликання акредитива.

Чеки застосовуються для здійснення розрахунків в безготівковій формі між юридичними особами, а також юридичними і фізичними особами з метою скорочення розрахунків готівкою за одержані товари, виконані роботи і надані послуги. Розрахунковий чек - це документ, що містить письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) установі банку (банку-емітента), який веде його рахунок, сплатити чекодержцю зазначену в чеку суму грошових коштів. Строк дії чекової книжки - один рік. Чек з чекової книжки пред'являється до оплати в банк чекодержця не пізніше 10 календарних днів (день виписки чека не враховується).

Гарантована оплата чеків забезпечується депонуванням коштів на окремому рахунку в банку. Для цього разом із заявою на видачу чекової книжки в банк подається платіжне доручення на депонування коштів. У бухгалтерському обліку на суму ліміту придбаної чекової книжки робиться запис по дебету рахунка 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті», субрахунок «Розрахункові чекові книжки і розрахункові чеки» в кореспонденції з кредитом рахунка 31 «Рахунки в банках» (при придбанні чекової книжки за рахунок власних коштів) або рахунка 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті» (при придбанні чекові книжки за рахунок кредиту).

На суму виписаних підприємством і оплачених банком розрахункових чеків, пред'явлених до оплати за товари і послуги, роблять запис по дебету рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 93 «Витрати на збут» тощо і кредиту рахунка 313 (субрахунок «Розрахункові чекові книжки і розрахункові чеки»).

Обмін чека на готівку і одержання здачі з суми чека готівкою юридичним особам не дозволяється. У разі розрахунків фізичних осіб з підприємствами торгівлі розрахунковим чеком дозволяється одержання чекодавцем здачі з чека готівкою, але не більше 20% від суми чека. Якщо сума здачі більше ніж 20% від суми чека, чекодавець повинен звернутися в установу відповідного банку для переоформлення чека.

Невикористаний залишок ліміту чекової книжки зараховується на поточний рахунок підприємства або спрямовується на погашення заборгованості по позичці, що відображається записом по дебету рахунка 31 «Рахунки в банках» або рахунка 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті» і кредиту рахунка 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» (субрахунок «Розрахункові чекові книжки і розрахункові чеки»).

На підприємстві видані під звіт уповноваженим посадовим особам для розрахунків чекові книжки відображаються записом по дебету рахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами» і кредиту рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». При поданні посадовими особами звіту на суму використаних чеків робиться зворотний запис: дебет рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і кредит рахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Підприємство-постачальник на суму одержаних розрахункових чеків у рахунок оплати за реалізовані товари і послуги робить запис по дебету рахунка 331 «Грошові документи в національній валюті» і кредиту рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». При одержанні виписки банку про зарахування на його рахунок грошових коштів по розрахункових чеках робиться запис по дебету рахунка 31 «Рахунки в банках» і кредиту рахунка 331 «Грошові документи в національній валюті».

Основні бухгалтерські проведення з обліку розрахунків за допомогою акредитивів і розрахункових чеків:

Виставлення акредитиву в установі банку, що обслуговує постачальника:

— за рахунок власних коштів

Д-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

К-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

— за рахунок короткострокового кредиту, наданого банком

Д-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

К-т 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті».

Депонування коштів на окремому рахунку в банку на суму придбаних розрахункових чекових книжок:

Д-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Видача одержаних в банку чекових книжок у підзвіт відповідним посадовим особам для здійснення розрахунків з постачальниками, транспортними та іншими організаціями на суму ліміту по кожній книжці:

Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

К-т 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Суми, списані банком з акредитива в оплату розрахунково-платіжних документів постачальника за відвантажені підприємству товарно-матеріальні цінності (виконані роботи і послуги):

Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

Суми, сплачені по рахунках постачальників за одержане обладнання по замовленнях часткової готовності (проміжні розрахунки):

Д-т 371 «Розрахунки за виданими авансами»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

Оплата розрахунковими чеками залізничного тарифу, водного фрахту, зборів по відвантаженій продукції:

— якщо вартість перевезення продукції здійснюється за рахунок підприємства-постачальника

Д-т 93 «Витрати на збут»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

— якщо транспортні витрати підлягають відшкодуванню покупцем

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

Оплата розрахунковими чеками різних транспортних зборів по товарно-матеріальних цінностях, що надійшли:

— сума зборів, що відноситься до сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів

Д-т 201 «Сировина й матеріали», 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

— те саме, до палива

Д-т 203 «Паливо»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

— те саме, до будівельних матеріалів

Д-т 205 «Будівельні матеріали»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

— те саме, до запасних частин

Д-т 207 «Запасні частини»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

— те саме, до малоцінних і швидкозношуваних предметів

Д-т 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

— те саме, до поверненої покупцем забракованої продукції

Д-т 24 «Брак у виробництві»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

— те саме, до поверненої покупцем готової продукції по обґрунтованих причинах (крім браку)

Д-т 93 «Витрати на збут»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

— по причинах необґрунтованих

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

— суми тарифу (фрахту) і зборів, що відносяться до відвантажених товарно-матеріальних цінностей у порядку повернення постачальникам по обґрунтованих причинах

Д-т 374 «Розрахунки за претензіями»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

Повернення невикористаного залишку акредитива, зарахованого на рахунок, з якого був виставлений акредитив:

— на поточний рахунок підприємства

Д-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

— в погашення короткострокового кредиту, одержаного на виставлення акредитиву

Д-т 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

Списання суми залишку коштів по розрахунковій чековій книжці, поверненій банку:

Д-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті».

Списання суми по використаних, виданих постачальникам, транспортним та іншим організаціям чеках з розрахункових чекових книжок згідно зі звітами посадових осіб підприємства:

Д-т 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

К-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Відображення підприємством-одержувачем (постачальником суми одержаних від покупців (замовників) розрахункових чеків за реалізовані товари і послуги:

Д-т 331 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

К-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Одержання підтвердження банку (постачальника) про зарахування грошових коштів по розрахункових чеках на поточний рахунок підприємства:

Д-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

К-т 331 «Інші рахунки в банку в національній валюті».

7. Облік розрахунків за допомогою векселів

Облік розрахунків за вексями регламентується постановою Верховної Ради України «Про застосування векселів в господарському обороті України» від 17.06.92р., Указом Президента України «Про розширення сфери обігу векселів» від 26.07.95р., листом Міністерства фінансів України «Про бухгалтерський облік вексельного обігу» від 12.08.92р. № 18-4116 (з наступними доповненнями і змінами) і листом ДПА України від 17.01.97р. № 15-0214 (10-372).

Вексель являє собою письмове боргове зобов'язання векселедавця сплатити векселедержцю (власнику векселя) по настанні строку суму, вказану у векселі. Вексель є не тільки зручною формою розрахунків, а й видом комерційного кредиту, оскільки оплата по векселю відбувається не відразу, а через певний час, протягом якого сума по векселю знаходиться в

розпорядженні векселедавця. Вексель може бути переданий першим векселедержцем іншій особі, боржником якої він є.

Розрізняють векселі прості і переказні. У простому векселі беруть участь дві сторони: векселедавець і векселедержець. У ньому фіксується безумовне зобов'язання векселедавця сплатити вказану суму пред'явнику векселя або особі, зазначеній у векселі, через певний час. Насправді він є борговою розпискою. Переказний вексель (тратта) виписується кредитором, тобто постачальником (трасантом). Він містить наказ векселедавця платнику (трасанту) сплатити пред'явнику векселя певну суму у вказаний у векселі строк. Переказний вексель має бути акцептований платником (трасатом), і тільки в цьому разі він набуває юридичну силу.

Для обліку векселів призначені рахунки 34 «Короткострокові векселі одержані», 62 «Короткострокові векселі видані» та 51 «Довгострокові векселі видані». Об'єктом нашого вивчення будуть лише короткострокові векселі, які мають практичне застосування набагато більше, ніж довгострокові.

При одержанні векселів від покупців (замовників) за відвантажені (відпущені) товари (виконані роботи, послуги) в бухгалтерському обліку постачальника роблять записи:

Д-т 34 «Короткострокові векселі одержані»

К-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Одночасно роблять запис на списання відвантажених товарів (робіт, послуг):

Д-т 90 «Собівартість реалізації»

К-т 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 23 «Виробництво» тощо.

Погашення покупцями (замовниками) заборгованості, забезпеченої векселями, в бухгалтерському обліку постачальника відображається записом по дебету рахунка 31 «Рахунки в банках» і кредиту рахунка 34 «Короткострокові векселі одержані».

У разі, якщо векселедержцю (постачальнику) знадобляться гроші раніше настання строку оплати векселя, він може одержати в установі банку позику під заставу векселя із сплатою банку відповідного відсотка (дисконтовий вексель). Вексель передається банку по індосаменту (передавальному надпису). Дисконтовий вексель знаходиться в банку, але рахується на обліку підприємства (векселедержця). При цьому векселедержець одержує вексельну суму, за вирахуванням облікового відсотка (дисконту), що складає доход банку від операції, і робить запис по дебету рахунків: 31 «Рахунки в банках» (на вексельну суму, за вирахуванням облікового відсотка), 951 «Відсотки за кредити» (на суму облікового відсотка) і кредиту рахунка 60 «Короткострокові позики» (на суму кредиту, виданого банком по дисконтових векселях).

По закінченні строку оплати по векселю підприємство погашає позику банку, а у разі, якщо векселедавець не заплатив у строк по векселю, пред'являє позов платнику. Витрати, пов'язані з протестом по векселю, відносяться на витрати діяльності підприємства. У разі продажу векселів банку (із сплатою облікового відсотка за встановленою ставкою) роблять запис по дебету рахунків: 31 «Рахунки в банках» (на суму, сплачену банком за продані векселі), 951 «Відсотки за кредит» (на суму облікового відсотка) і кредиту рахунка 34 «Короткострокові векселі одержані» (на вексельну суму).

Аналітичний облік розрахунків по одержаних векселях ведеться на підставі одержаних векселів і платіжних доручень, за якими погашається заборгованість по векселю. Облік ведуть в розрізі покупців-векселедавців за заборгованостями, забезпеченими векселями. При цьому окремо виділяють векселі, дисконтовані в банку, і векселі, по яких не погашена заборгованість в зазначений строк.

Заборгованість по розрахунках з постачальниками, підрядчиками та іншими кредиторами, забезпечена виданими векселями, обліковується на пасивному рахунку 62 «Короткострокові векселі видані». На суму виданих векселів підприємство-покупець (векселедавець) робить запис по дебету рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та ін. і кредиту рахунка 62 «Короткострокові векселі видані».

При погашенні заборгованості по виданих векселях покупець робить запис по дебету рахунка 62 і кредиту рахунка 31 «Рахунки в банках».

У разі необхідності покупець і постачальник можуть домовитися про відстрочення платежу (із сплатою договірної відсотка за відстрочення платежу). У цьому разі сума доходу, отримана по векселю продавцем (векселедержцем) за відстрочення платежу, відображається в доходах від операційної діяльності (кредит рахунка 71 «Інший операційний дохід»), а покупцем (векселедавцем) — у витратах операційної діяльності (дебет рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

Аналітичний облік по рахунку 62 «Короткострокові векселі видані» ведеться по кожному виданому векселю і векселедержцю з виділенням векселів, не погашених в строк. Оперативний контроль за платежами по одержаних і виданих векселях ведеться за допомогою картотеки, організованої за строками погашення заборгованості.

Векселі можуть зберігатися на підприємстві або передаватися на зберігання банку. Векселі, що знаходяться на підприємстві, зберігаються в його касі разом з готівкою відповідно до Порядку ведення касових операцій в народному господарстві України. На всі векселі, що зберігаються на підприємстві, складається опис, де вказуються найменування платника, сума і строк погашення заборгованості по векселю. При погашенні заборгованості, забезпеченої векселями, в опису робиться відповідна відмітка з зазначенням дати виписки банку або іншого відповідного документа. Якщо одержані підприємством векселі здаються на зберігання в банк, то в реєстрах аналітичного обліку робиться помітка про відповідний документ, одержаний від банку. Витрати на оплату банку винагороди за послуги по зберіганню векселів відносяться на витрати операційної діяльності.

Основні бухгалтерські проведення з обліку розрахунків за допомогою векселів:

Одержано вексель в оплату за відвантажену продукцію (виконані роботи, послуги):

Д-т 34 «Короткострокові векселі одержані»

К-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Одержано короткостроковий вексель за товари, продані в кредит (з відстроченням платежу):

— на суму основного боргу (вказану у векселі)
Д-т 34 «Короткострокові векселі одержані»
К-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
— на суму відсотків за відстрочення платежу
Д-т 94 «Інші витрати операційної діяльності»
К-т 69 «Доходи майбутніх періодів».

Одержано позику банку під вексель, строк оплати по якому не настав:

— на суму позики
Д-т 31 «Рахунки в банках»
К-т 60 «Короткострокові позики»
— на суму відсотка, сплаченого банку
Д-т 94 «Інші витрати операційної діяльності»
К-т 60 «Короткострокові позики».

Враховано векселі векселедавцем в банку:

— на суму, одержану за векселем
Д-т 31 «Рахунки в банках»
К-т 60 «Короткострокові позики»
— на суму облікового відсотка, сплаченого банку (дисконту)
Д-т 94 «Інші витрати операційної діяльності»
К-т 60 «Короткострокові позики».

На суму поштових витрат і комісійної винагороди іногороднім банкам за інкасування іногородніх векселів:

Д-т 94 «Інші витрати операційної діяльності»
К-т 60 «Короткострокові позики».

На підставі повідомлення банку про оплату векселів (закрита операція дисконту):

— по позиках виданих
Д-т 60 «Короткострокові позики»
К-т 34 «Короткострокові векселі одержані»
— покупців і замовників
Д-т 60 «Короткострокові позики»
К-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
— одержаних по претензіях
Д-т 60 «Короткострокові позики»
К-т 374 «Розрахунки за претензіями»
— одержаних від інших дебіторів
Д-т 60 «Короткострокові позики»
К-т 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Списання на збиток векселів, по яких прострочені строки позовної давності:

Д-т 94 «Інші витрати операційної діяльності»
К-т 34 «Короткострокові векселі одержані».

Видано короткостроковий вексель поставачальнику за поставлені в кредит матеріальні цінності (виконані роботи):

Д-т 63 «Розрахунки з поставачальниками і підрядниками»
К-т 62 «Короткострокові векселі видані».

Одержано короткострокову позику під виданий вексель:

Д-т 31 «Рахунки в банках»

К-т 60 «Короткострокові позики».

Списано (у платника) рівними частинами протягом строку позики відсотки, включені до суми заборгованості по векселю:

Д-т 951 «Відсотки за кредит»

К-т 60 «Короткострокові позики».

Акцентовано переказний вексель за товари, одержані в кредит з відсотками:

— на суму основного боргу

Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

К-т 62 «Короткострокові векселі видані»

— на суму відсотків за кредит

Д-т 951 «Відсотки за кредит»

К-т 62 «Короткострокові векселі видані».

Одержано оплату по векселю:

Д-т 31 «Рахунки в банках»

К-т 34 «Короткострокові векселі одержані».

Оплачено пред'явлений векселедержцем вексель:

Д-т 62 «Короткострокові векселі видані»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Оплачено за рахунок позики акцептований банком вексель:

Д-т 62 «Короткострокові векселі видані»

К-т 60 «Короткострокові позики».

Погашено належні до оплати відсотки по виданому векселю:

Д-т 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Оплачено послуги банку за зберігання та інкасацію векселів:

Д-т 94 «Інші витрати операційної діяльності»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Тема 8. Облік праці та її оплати

План

- 1. Організація оплати праці на підприємстві: види, форми і системи оплати праці.**
- 2. Облік особового складу, відпрацьованого часу та виробітку працівників.**
- 3. Порядок нарахування заробітної плати працівникам.**
- 4. Утримання і вирахування із заробітної плати.**
- 5. Порядок оформлення й облік розрахунків з оплати праці.**
- 6. Облік забезпечення оплати відпусток працівникам.**
- 7. Облік обов'язкових відрахувань на соціальні заходи.**

1. Організація оплати праці на підприємстві: види, форми і системи оплати праці

Види заробітної плати. Заробітна плата посідає одне із центральних місць в обліку на підприємстві. Основою організації оплати праці на

підприємстві є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники). Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт за їх складністю, а працівників - залежно від їх кваліфікації й відповідальності за розрядами тарифної сітки. Вона служить підставою для формування і диференціації розмірів заробітної плати.

Підприємства й організації при складанні трудової угоди встановлюють кожному працівникові розмір тарифної ставки (посадового окладу), види доплат, компенсаційні і гарантовані виплати, передбачені чинним законодавством.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата - це винагорода, визначена, як правило, в грошовому вимірнику, яку відповідно до трудової угоди власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Заробітна плата поділяється на основну, додаткову, інші заохочувальні і компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата - це винагорода за виконану роботу згідно з встановленими нормами (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові оклади). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок і відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

До **додаткової заробітної плати** належать винагороди за працю понад встановлені норми, за трудові досягнення і винахідництво, а також особливі умови праці. Вона включає доплати і надбавки до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством: премії працівникам, керівникам, спеціалістам за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів; винагороди за вислугу років і стаж роботи; оплату щорічних і додаткових відпусток згідно із законодавством, компенсацій за невикористану відпустку тощо.

До **інших заохочувальних і компенсаційних виплат** належать надбавки і доплати, не передбачені чинним законодавством і понад встановлені розміри; винагороди за підсумками роботи за рік; премії за винахідництво і раціоналізацію; за створення, освоєння і впровадження нової техніки; за своєчасну поставку продукції на експорт; одноразові заохочення окремих працівників за виконання особливо важливих виробничих завдань тощо.

Вичерпний перелік основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат міститься в інструкції по статистиці заробітної плати, затвердженій наказом Мінстату України від 11.12.95 №323. Усі державні, кооперативні підприємства і господарські товариства повинні вести окремий облік:

фонду заробітної плати робітників і службовців:

спискового складу;

позаспискового (позаштатного) складу;

разових та інших премій, які не включаються до фонду заробітної плати;

інших грошових і натуральних виплат робітникам і службовцям.

Джерелами коштів на оплату праці на підприємствах є кошти, одержані в результаті їх господарської діяльності; в бюджетних установах асигнування з бюджету, а також частка доходів, одержаних у результаті їх господарської діяльності.

У підприємствах недержавної форми власності й об'єднаннях громадян (кооперативах, спільних підприємствах з іноземними інвестиціями, акціонерних та інших господарських товариствах) оплата праці здійснюється відповідно до положень, передбачених установчими документами, з дотриманням норм і гарантій в оплаті праці відповідно до чинного законодавства.

Держава згідно з Законом України «Про оплату праці» здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати, інших державних норм і гарантій, а також шляхом прогресивного оподаткування доходів громадян.

Форми і системи оплати праці. На підприємствах застосовують дві форми оплати праці - відрядну і погодинну. Кожна з цих форм має різновиди (системи).

Так, **відрядна форма оплати праці** має системи: пряма відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна, акордна. При **прямій відрядній системі** оплата праці здійснюється за кожну одиницю виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг).

Відрядно-преміальна система передбачає, що робітникам, крім основного заробітку, нараховуються премії (за виконання норм виробітку, економію матеріалів, якість продукції тощо). Ця система стимулює покращення кількісних і якісних показників роботи, тому широко застосовується на підприємствах.

При **відрядно-прогресивній системі** виконані роботи оплачуються: в межах норми - за твердими розцінками, понад норми - за підвищеними прогресивно зростаючими розцінками. Ця система має обмежене застосування (на найважливіших ділянках господарської діяльності), оскільки при її застосуванні темпи зростання заробітної плати можуть випереджати темпи росту продуктивності праці, що може призвести до перевитрати фонду оплати праці, підвищення собівартості продукції.

При **акордній системі оплати праці** норма і розцінка визначаються на весь комплекс виконуваних робіт (ремонтних, будівельних тощо).

Погодинна форма оплати праці має дві системи: проста погодинна і погодинно-преміальна. При **простій погодинній системі** праця працівників оплачується виходячи тільки з кількості відпрацьованого часу і тарифної ставки (посадового окладу) відповідно до їх кваліфікації. При **погодинно-преміальній системі** до погодинної ставки (посадового окладу) за досягнення визначних показників працівникам виплачується премія.

Економічна доцільність застосування тих або інших форм і систем оплати праці визначається їх стимулюючою роллю в підвищенні ефективності діяльності кожної ділянки і підприємства в цілому.

2. Облік особового складу, відпрацьованого часу та виробітку працівників

Облік особового складу працівників підприємств та організацій здійснює відділ кадрів разом з відділом праці і заробітної плати та іншими службами. Типовими формами обліку особового складу є такі:

форма № П-1 “Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу”;

форма № П-2 “Особова картка”;

форма № П-3 “Алфавітна картка”;

форма № П-4 “Особова картка спеціаліста з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-дослідницькі і технологічні роботи”;

форма № П-5 “Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу”;

форма № П-6 “Наказ (розпорядження) про надання відпустки”.

На практиці частіше застосовують спрощені форми первинного обліку.

На кожного працівника у відділі кадрів відкривається особова картка, в якій зазначаються необхідні анкетні дані про працівника і всі зміни, що відбуваються у його роботі.

Для всіх працівників, які працюють на підприємстві чи в організації, ведуться трудові книжки. Вони зберігаються за основним місцем роботи. Відповідальність за організацію ведення обліку, зберігання і видачу трудових книжок покладається на керівника підприємства.

Заповнюється трудова книжка начальником відділу кадрів або іншою особою, уповноваженою на це наказом керівника.

Працівники підприємств поділяються на:

- промислово-виробничий персонал (безпосередньо зайнятий виготовленням продукції);
- невиробничий персонал (працівники відомчих житлово-експлуатаційних контор, дитячих закладів, закладів культури і відпочинку, охорони здоров'я та інших об'єктів соціальної сфери).

За характером виконуваної роботи всіх працівників можна поділити на:

- робітників;
- спеціалістів, у т.ч.:

керівників;

службовців.

Важливим завданням є облік використання робочого часу (явки на роботу, фактично відпрацьований час, простої, запізнення, прогули і невиходи на роботу з різних причин).

Основними документами з обліку використання робочого часу є:

- Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати (ф. П-12);
- Табель обліку використання робочого часу (ф. П-13, П-14);
- Список осіб, які працювали в надурочний час (ф. П-15);
- Листок обліку простоїв (ф. П-16).

Табельний облік ведеться такими способами:

- жетонним – з використанням жетонів (на яких проставлені табельні номери). На підприємстві їх кількість дорівнює кількості облікового складу працюючих;
- картковим – з використанням контрольних годинників, що автоматично позначають час явки кожного працівника в його картці;
- за пропускною системою, за якої працівники при явці на роботу здають свої перепустки, а по закінченні роботи отримують їх.

Основним документом з обліку використання робочого часу є табель. До табеля заносяться прізвища і табельні номери усіх працюючих. Ведеться табель

по кожному цеху і відділу табельниками або бригадирами, майстрами тощо. У таблиці позначається кількість відпрацьованих годин кожним працівником (за допомогою умовних позначок – шифрів).

На деяких підприємствах табельний облік ведеться спрощено і у таблиці відзначають лише відхилення від нормальної тривалості робочого дня (запізнення, прогули), неявки на роботу із зазначенням причин (відпустки, відрядження, хвороба тощо), понаднормові роботи та ін. Ці дані необхідні для контролю за використанням робочого часу і для нарахування заробітної плати працівникам підприємства за звітний місяць.

Для забезпечення правильного нарахування заробітної плати робітникам необхідно точно обліковувати виробіток продукції або обсяг робіт, виконаних кожним працівником.

Облік виробітку робітниками-відрядниками у промисловості здійснюють за типовими формами залежно від технологічного процесу виробництва, системи організації та оплати праці в рапортах про виробіток, у маршрутних листках, відомостях обліку виробітку, нарядах та інших документах.

3. Порядок нарахування заробітної плати працівникам

Порядок нарахування заробітної плати, належної працівникам підприємства, залежить від форм оплати праці, що застосовуються на підприємстві, і організації виконання самих робіт (в індивідуальному порядку чи бригадою).

При погодинній оплаті праці основним документом, який служить підставою для нарахування заробітної плати, є таблиць використання робочого часу (ф. № П-12 і № П-13).

У цьому разі для розрахунку погодинного заробітку працівника достатньо знати його розряд, погодинну тарифну ставку даного розряду і кількість відпрацьованих годин за табелем. При розрахунку заробітної плати за посадовим окладом останній зберігається при відпрацюванні всіх робочих днів місяця. Якщо відпрацьована неповна кількість робочих днів, середньоденний заробіток перемножується на кількість відпрацьованих днів.

Приклад. Посадовий оклад працівника - 2000 грн. Робочих днів у звітному місяці - 25, фактично відпрацьовано працівником - 21 день. Середньоденний заробіток - 80 грн. (2000 грн. : 25). Сума заробітку за відпрацьовані дні - 1680 грн. (80 грн. x 21).

При відрядній оплаті праці та індивідуальному виконанні робіт заробіток робітника визначається множенням кількості виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг), зазначених у відповідних первинних документах, на встановлену розцінку за одиницю роботи.

При бригадній формі організації праці заробітна плата і премії за виконану роботу нараховуються всій бригаді, а потім розподіляються між членами бригади пропорційно до відпрацьованих кожним робітником годин з урахуванням їх кваліфікації (розряду). Для цього роблять розрахунок у такій послідовності:

1) спочатку множенням відпрацьованої кількості годин кожним робітником на їх погодинні тарифні ставки і підсумком цих добутоків знаходять заробіток бригади за тарифними ставками;

2) потім визначають відношення відрядного заробітку бригади до заробітної плати її членів за тарифними ставками (коефіцієнт приробітку);

3) множенням заробітку за тарифною ставкою кожного члена бригади за фактично відпрацьований час на коефіцієнт приробітку визначають відрядний заробіток окремих членів бригади.

Приклад. Бригаді з 5 робітників за акордним нарядом нараховано 12148,50 грн. заробітної плати. Крім цього, за своєчасне виконання заданих обсягів робіт передбачена премія в сумі 1650 грн. Дані про склад бригади, кваліфікацію працівників, відпрацьований час, визначені коефіцієнти трудової участі, а також розподіл заробітку подано у табл. 8.1.

Таблиця 8.1.

Розподіл заробітної плати та премії між колективом бригади

Прізвище та ініціали	Розряд	Годин на тариф на ставка	Відпрацьовано год. за табелем	КТУ	Заробітна плата за тарифом (гр.3 × гр.4)	Розрахункова величина а (гр. 6 × гр. 5)	Відрядний приробіток	Премія	Загальна сума заробітку (гр.6 + гр.8 + гр.9)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Кравчук І.П.	5	13,60	176	1,4	2393,60	3351,04	863,80	561,09	3818,49
Довгий М.І.	4	11,84	176	1,0	2083,84	2083,84	537,15	348,91	2969,90
Павлюк Л.К.	3	10,16	168	0,5	1706,88	853,44	219,99	142,90	2069,77
Дорош Я.І.	5	13,60	152	1,2	2067,20	2480,64	639,44	415,35	3121,99
Демків М.Д.	2	8,48	160	0,8	1356,80	1085,44	279,80	181,75	1818,35
Всього	х	х	х	х	9608,32	9854,40	2540,18	1650,00	13798,50

Порядок розподілу заробітної плати та премії між колективом бригади такий:

1. Зарплата за тарифом : гр. 3 x гр. 4, загальна сума 9608, 32 грн.

2. Відрядний приробіток: 12148,50 – 9608,32 = 2540,18 грн.

3. Розрахункова величина для розподілу: гр. 5 x гр. 6, загальна сума – 9854,40 грн.

4. Коефіцієнт для розподілу приробітку: 2540,18 : 9854,40 = 0,25777.

5. Розподіл приробітку: Кравчук І. П. – 3351,04 × 0,25777 = 863,80 грн.

і т. д.

6. Коефіцієнт для розподілу премії: 1650,00 : 9854,40 = 0,167438.

7. Розподіл премії: Кравчук І. П. – 3351,04 × 0,167438 = 561,09 і т. д.

8. Загальна сума заробітку: гр. 6 + гр. 8 + гр. 9

9608,32 + 2540,18 + 1650,00 = 13798,50 грн.,

в т. ч. Кравчука І.П.: 2393,60 + 863,80 + 561,09 = 3818,49 грн.

Відобразимо в бухгалтерському обліку операції з нарахування, оподаткування та виплати заробітної плати (табл. 8.2) .

Таблиця 8.2.

Господарські операції з нарахування, оподаткування та виплати заробітної плати

Зміст операції	Сума, грн.	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Нараховано заробітну плату робітнику Кравчуку І.П.	3818,49	23	66.1
Проведено нарахування на заробітну плату:			
– єдиного соціального внеску (3818,49 × 0,3758) (підприємство, у якому працює Кравчук І.П. відноситься до 29 класу професійного ризику виробництва, по якому розмір єдиного внеску становить 37,58 %)	1434,99	23	65.1
Проведено утримання із заробітної плати:			
– єдиного соціального внеску (3818,49 × 0,036) (розмір утримань єдиного внеску із заробітної плати переважної більшості працюючих становить 3,6 %)	137,46	66.1	65.1
– податок з доходів фізичних осіб ((3818,49 - 137,46) × 0,15) (за умови відсутності податкової соціальної пільги)	552,15	66.1	64.1/ПДФО
Виплачено з каси заробітну плату (3818,49 - 137,46 - 552,15) або перераховано на картковий рахунок у банку	3128,88	66.1	30.1 31.1

У випадку нарахування заробітної плати в розмірі меншому, ніж граничний розмір доходу (у 2012 році він становить 1500 грн.), при визначенні податку з доходів фізичних осіб слід від загальної величини доходу (нарахованої заробітної плати) відминувати не лише загальнообов'язковий вид утримань єдиного соціального внеску, але й розмір загальної соціальної пільги – 536,50 грн. або підвищеної (804,75 грн.) чи максимальної (1073 грн.) і від отриманої суми здійснити утримання в розмірі 15 %.

Граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги, визначається шляхом множення прожиткового мінімуму на початок календарного року на коефіцієнт 1,4 (станом на 01.01 2012 р. прожитковий мінімум становив 1073 грн., звідси граничний розмір доходу = 1073 x 1,4 = приблизно 1500 грн.).

Окрім заробітної плати, яка обчислюється за тарифними ставками, виробничими розцінками чи на основі посадових окладів працівникам підприємств можуть здійснюватись різного роду доплати, зокрема:

Оплата праці за надурочний час здійснюється таким чином: за перші дві години у півтора кратному розмірі, а за наступні години - у подвійному розмірі погодинної ставки (при погодинній оплаті праці); при відрядній оплаті праці нараховується доплата в розмірі 100% тарифної ставки робітника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною формою, - за всі відпрацьовані надурочні години.

Оплата праці в нічні години (з 10 годин вечора до 6 годин ранку) здійснюється в підвищеному розмірі, який встановлюється генеральними, галузевими (регіональними) угодами і колективним договором у розмірі до 40% тарифної ставки (окладу), але не нижче 20% тарифної ставки (окладу) за кожен годину роботи в нічний час.

Оплата праці у святкові і неробочі дні здійснюється у подвійному розмірі.

Порядок **оплати за час простою** не з вини робітника оплачується з розрахунку не нижче 2/3 тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу). Час простою з вини робітника не оплачується.

Оплата праці при виготовленні продукції, що виявилася браком, проводиться залежно від ступеня придатності продукції за зниженими розцінками. Однак місячна заробітна плата працівника у цьому випадку не може бути нижче 2/3 тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу).

Оплата пільгових годин підлітків до 18 років. Таким пільговикам тривалість робочої зміни скорочується на дві години. При цьому проводиться оплати як за повний робочий день.

Оплата перерви у роботі матерів, що годують немовлят проводиться на підставі довідок медичних установ з розрахунку середнього заробітку за години, передбачені законодавством на вказані цілі (виходячи з тридцяти хвилинної перерви після кожних 3-х годин роботи).

Доплата за бригадирство встановлюється у колективному договорі (як правило 20 % до основної заробітної плати).

Доплати за сумісництво професій (посад) встановлюються на певний строк і визначаються за наказом керівника у розмірі, який залежить від характеру і складності виконуваних робіт.

Вихідна допомога видається працівнику у розмірі не меншому від середньомісячного заробітку при припиненні трудового договору, а при направленні працівника на військову службу, звільненні за скороченням – не меншому від двомісячного середнього заробітку.

Разова винагорода за вислугу літ встановлюється колективним договором. Виплачується за підсумками роботи за рік в залежності від стажу роботи від 0,6 до 1,5 середньомісячного заробітку працівника.

Крім цього працівникам можуть здійснюватись доплати за виконання державних і громадських обов'язків; доплати, пов'язані з індексацією заробітної плати, а також оплата за щорічні і додаткові відпустки.

Оплата праці по середньому заробітку. Кабінет Міністрів України постановою від 08.02.95 № 100 (з доповненнями і змінами, внесеними постановами від 16.05.95 № 348 та від 24.02.97 № 185) затвердив Порядок визначення заробітної плати, дія якого поширюється на підприємства, установи й організації всіх форм власності. Зазначений Порядок застосовується у випадках:

надання працівникам щорічної відпустки, додаткової відпустки у зв'язку з навчанням, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей (або виплати компенсацій за не використану відпустку);

надання працівникам творчої відпустки, виконання працівниками державних і громадських обов'язків;

переведення працівників на іншу легшу ніжче оплачувану роботу за станом здоров'я;

переведення вагітних жінок, які мають дітей віком до трьох років, на іншу легшу роботу;

надання жінкам, які мають немовлят, додаткових перерв для годування дитини;

виплати вихідної допомоги, збереження середньої заробітної плати звільненим працівникам на встановлений чинним законодавством період їх працевлаштування;

службових відряджень;

вимушеного простою;

виплати допомоги по тимчасовій непрацездатності, вагітності і пологах та в інших випадках, коли за чинним законодавством виплати здійснюються виходячи з середнього заробітку.

Виходячи із затвердженого Порядку визначення середньої заробітної плати, при нарахуванні оплати за час чергової і додаткової відпустки в календарних днях або за час відпустки у зв'язку з навчанням без відриву від виробництва, які надаються в календарних днях, виходять з сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців (або менший фактично відпрацьований період).

У підрахунок середнього заробітку включаються всі види основної і додаткової заробітної плати, преміальні виплати (у тому числі одноразові заохочення працівникам за виконання важливих виробничих завдань, винагорода за результатами роботи підприємства за підсумками року), а також допомога по тимчасовій непрацездатності (за винятком виплат, передбачених п. 4 Порядку).

Шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед настанням відпустки 12 місяців (або менший фактично відпрацьований період) на відповідну кількість календарних днів року (або менший відпрацьований період), за винятком святкових і неробочих днів, встановлених законодавством, і множення на кількість календарних днів відпустки визначають заробітну плату працівникові за час відпустки.

Якщо визначена за таким розрахунком сума заробітної плати за час відпустки виявиться нижче тарифної ставки або посадового окладу працівника на день відпустки, то підприємствам згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 21.03.92 № 140 «Про додаткові заходи у зв'язку з підвищенням заробітної плати» дозволено брати до розрахунку заробітну плату, встановлену з дня її останньої зміни, починаючи з якої здійснюється виплата по середньому заробітку.

У випадках, коли частина відпустки переходить на наступний місяць, заробітна плата за ці дні відпустки обліковується у звітному місяці як виданий аванс і при складанні балансу відображається в складі статті активу «Розрахунки з різними дебіторами». Зазначені суми відносяться на витрати виробництва або обігу в наступному місяці (в кореспонденції з кредитом рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»).

В інших випадках збереження середньої заробітної плати (оплата часу при виконанні державних і громадських обов'язків, перерв у роботі матерів, які годують немовлят, пільгових годин підлітків тощо), а також при нарахуванні допомоги по тимчасовій непрацездатності, оплаті відпусток по вагітності і пологах середньомісячна заробітна плата визначається виходячи з виплат за останні два календарних місяці.

Працівникам, які відпрацювали на підприємстві менше двох місяців, середня заробітна плата визначається виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Якщо протягом останніх двох місяців працівник не працював, заробітна плата визначається виходячи з виплат за попередні два місяці роботи. Час, протягом якого відповідно з чинним законодавством або з інших поважних причин працівник не працював і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково, з розрахункового періоду виключається. Крім того, не враховуються виплати за час, протягом якого зберігався середній заробіток працівника (за час виконання державних і громадських обов'язків, щорічної і додаткової відпустки тощо), а також допомога по тимчасовій непрацездатності.

Нарахування виплат, визначених за два останніх місяці, здійснюється множенням середньоденного заробітку на кількість робочих днів. Середньоденний заробіток визначається діленням заробітної плати за фактично відпрацьовані протягом двох місяців робочі дні на кількість робочих днів (годин) за цей період.

У разі підвищення тарифних ставок (посадових окладів) згідно із законодавчими актами в періоді, протягом якого за працівником зберігається середній заробіток, робиться коригування заробітку на коефіцієнт його підвищення.

Час виконання державних і громадських обов'язків оформляється табелем обліку робочого часу і засвідчується довідкою організації і установи, де вони виконувались. Він оплачується за середньоденним (або середньогодинним) заробітком з розрахунку двох календарних місяців роботи.

Додаткові перерви в роботі матерів, які годують немовлят, оформляються довідками медичних установ. Перерви мають бути не раніше ніж через три години і тривалістю не менше 30 хвилин кожна. Середньогодинний заробіток визначається виходячи з середньої заробітної плати за останніх два календарних місяці.

Чинним законодавством для працівників-підлітків встановлена тривалість робочого часу на тиждень: віком від 16 до 18 років - 36 годин, віком від 15 до 16 років – 24 години. Пільгові години оплачуються: робітникам-відрядникам - за тарифною ставкою робітника-відрядника відповідного розряду; робітникам-погодинникам - за тарифною ставкою робітника-погодинника відповідного розряду.

При звільненні працівника або виході на пенсію з ним здійснюється остаточний розрахунок як по заробітній платі за відпрацьований час у звітному місяці, так і за час відпустки, яка до звільнення не була використана.

При звільненні працівника у зв'язку із змінами в організації виробництва (у тому числі ліквідації, реорганізації або перепрофілюванню, скорочення чисельності працівників) за звільненим працівником згідно з п. 1 ст. 40 КЗпП України зберігається середня заробітна плата на період працевлаштування) але не більше, ніж за три місяці з дня звільнення з урахуванням вихідної допомоги, а також безперервний стаж роботи, якщо перерва в роботі після звільнення не перевищує 3 місяці.

Вихідна допомога визначається виходячи з виплат за останні два календарних місяця, що передували звільненню. Якщо протягом останніх двох календарних місяців перед звільненням працівник не працював, середня заробітна плата визначається виходячи з виплат за попередні два місяці роботи. У разі, якщо працівник не мав заробітку і в ці два календарних місяці, то розрахунок вихідної допомоги здійснюється виходячи зі встановлених йому в трудовому договорі тарифної ставки або посадового окладу.

При призові працівника до військової служби (або направленні до альтернативної служби) вихідна допомога виплачується у розмірі не менше 2-місячного середнього заробітку (п. 3 ст. 39 КЗпП).

Вихідна допомога не оподатковується прибутковим податком і ніякі інші утримання з неї не робляться.

При розрахунку середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій згідно зі ст. 65 Закону України «Про пенсійне забезпечення» за вибором особи, яка звернулась за пенсією, вибірка заробітної плати може здійснюватися за 24 останніх календарних місяці роботи підряд перед звертанням за пенсією, або 60 календарних місяців роботи підряд протягом всієї трудової діяльності перед звертанням за пенсією, незалежно від наявності перерв у роботі.

Оплата відпусток

Право на відпустку гарантоване працівнику Конституцією України, КЗпП, Законом України „Про відпустки” від 15.11.96 р. № 504/96-ВР (далі – Закон про відпустки), іншими законами.

За видами відпустки умовно поділяють на:

- щорічні
 - основні відпустки;
 - додаткові відпустки.
- додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;
- творчі відпустки;
- соціальні відпустки;
- відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами;
- відпустку по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;
- додаткову відпустку працівникам, які мають дітей;
- відпустки без збереження заробітної плати.

Основна відпустка гарантована працівнику незалежно від того, де він працює і яку роботу виконує.

Додаткова відпустка надається у випадку особливих умов і характеру роботи, тобто визначальними стають особливі обставини, передбачені законодавством або колективним договором.

Відповідно до ст. 75 Кодексу законів про працю (КЗпП), щорічна оплачувана відпустка надається працівникам тривалістю не менше 24 календарних днів. При цьому не має значення, є робота основною чи роботою за сумісництвом, зайнятий працівник повний робочий день чи ні. Для деяких категорій працівників Законом про відпустки встановлено більшу тривалість щорічних основних відпусток, а також надано право на щорічні додаткові відпустки певної тривалості. Загальна тривалість щорічних основної та

додаткових відпусток не може перевищувати 59 календарних днів, а для працівників, зайнятих на підземних гірських роботах, – 69 календарних днів.

Необхідно врахувати, що святкові та неробочі дні, які припадають на час відпустки, до розрахунку тривалості відпустки не включаються і не оплачуються (*наприклад*, тривалість відпустки 28 календарних днів, але на цей період припадає 1 святковий день. У результаті число календарних днів відпустки становитиме 29 днів, а оплата відпускних буде проведена за 28 днів).

Згідно зі статтею 73 КЗпП в Україні встановлено 10 святкових і неробочих днів:

- 1 січня – Новий рік;
- 7 січня – Різдво Христове;
- 8 березня – Міжнародний жіночий день;
- 1 і 2 травня – День міжнародної солідарності трудящих;
- 9 травня – День перемоги;
- 28 червня – День Конституції України;
- 24 серпня – День незалежності України;
- один день (неділя) – Великдень;
- один день (неділя) – Трійця.

Щорічна основна і додаткова відпустки надаються працівникові з таким розрахунком, щоб вони були використані, як правило, до закінчення робочого року. За загальним правилом у перший рік роботи щорічна відпустка надається після закінчення шести місяців безперервної роботи.

Розрахунок середньої заробітної плати для нарахування відпускних проводиться виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплаті компенсації за невикористану відпустку. Якщо працівник відпрацював в організації менше року, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за фактично відпрацьований час (з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, у якому надається відпустка або виплачується компенсація).

Якщо в розрахунковому періоді працівник не мав заробітної плати не з власної вини, розрахунок проводиться виходячи з установленної йому тарифної ставки, посадового (місячного) окладу.

При нарахуванні зарплати за час відпустки використовується формула:

$$B = \left(\frac{M}{365 - C} \right) \times N,$$

де В – зарплата за час відпустки;

М – сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців;

365 – кількість днів у році;

С – число святкових і неробочих днів, передбачених законодавством;

N – тривалість відпустки в календарних днях.

Усі виплати включаються до розрахунку середньої заробітної плати в тому розмірі, в якому вони нараховані, без вирахування сум утриманих податків та інших стягнень.

При обчисленні заробітної плати згідно з чинним законодавством, не враховуються:

- виплати за виконання окремих доручень (одноразового характеру), що не входять до обов'язків працівника (за винятком доплат за суміщення

- професій і посад, розширення зон обслуговування або виконання додаткових обсягів робіт та виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників, а також різниці в посадових окладах, що виплачується працівникам, які виконують обов'язки тимчасово відсутнього керівника підприємства або його структурного підрозділу і не є штатними заступниками);
- одноразові виплати (компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, допомога працівникам, які виходять на пенсію, вихідна допомога тощо);
 - компенсаційні виплати на відрядження і переведення (добові, оплата за проїзд, витрати на наймання житла, підйомні, надбавки, що виплачуються замість добових);
 - премії за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, за сприяння впровадженню винаходів і раціоналізаторських пропозицій, за впровадження нової техніки і технології, за збирання і здавання брухту чорних, кольорових і дорогоцінних металів, збирання і здавання на відновлення відпрацьованих деталей машин, автомобільних шин, введення в дію виробничих потужностей та об'єктів будівництва (за винятком названих премій працівникам будівельних організацій, що виплачуються у складі премій за результати господарської діяльності);
 - грошові і речові винагороди за призові місця на змаганнях, оглядах, конкурсах тощо;
 - пенсії, державна допомога, соціальні та компенсаційні виплати;
 - літературний гонорар штатним працівникам газет і журналів, що сплачується за авторським договором;
 - вартість безоплатно виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила, змивних і знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування;
 - дотації на обіди, проїзд, вартість оплачених підприємством путівок до санаторіїв і будинків відпочинку;
 - виплати, пов'язані з ювілейними датами, днем народження, за довголітню і бездоганну трудову діяльність, активну громадську роботу тощо;
 - вартість безоплатно наданих деяким категоріям працівників комунальних послуг, житла, палива та сума коштів на їх відшкодування;
 - заробітна плата на роботі за сумісництвом (за винятком працівників, для яких включення її до середнього заробітку передбачене чинним законодавством);
 - суми відшкодування за отримане працівником на роботі каліцтво або іншу шкоду заподіяну здоров'ю;
 - доходи (дивіденди, проценти), нараховані за акціями трудового колективу і вкладками членів трудового колективу в майно підприємства;
 - компенсація працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати.

Приклад. Працівникові надається відпустка тривалістю 28 календарних днів – з 3 по 31 березня 2012 року (виключений святковий день 8 Березня).

Загальна сума нарахованих виплат у розрахунковому періоді (з березня 2011 року по лютий 2012 року, тобто за 12 останніх місяців) становить 22600 грн., у тому числі за видами:

- основна заробітна плата – 19000 грн.;
- матеріальна допомога – 1000 грн.;
- винагорода за підсумками роботи підприємства за 2002 рік – 1200 грн.;
- допомога з тимчасової непрацездатності – 800 грн.;
- дивіденди – 600 грн.

Розрахунок відпускних здійснюється наступним чином.

1. Із загальної суми виплат при визначенні середньоденного заробітку виключається сума матеріальної допомоги і сума дивідендів:

$$22600 \text{ грн.} - 1000 \text{ грн.} - 600 \text{ грн.} = 21000 \text{ грн.}$$

2. Середньоденний заробіток становитиме:

$$21000 \text{ грн.} : (365 \text{ дн.} - 10 \text{ дн.}) = 59,15 \text{ грн.},$$

де 365 – кількість календарних днів у році;

10 – кількість святкових і неробочих днів, встановлених законодавством у розрахунковому періоді.

3. Загальна сума відпускних дорівнюватиме:

$$59,15 \times 28 \text{ дн.} = 1656,20 \text{ грн.}$$

Оформляється відпустка на підставі Наказу (розпорядження) про надання відпустки (форма № П-6). Можна видати наказ спрощеної форми або за Списком для групи працівників (форма № П-7). Підставою для оформлення **наказу** і **списку** є заяви працівників відповідно до затвердженого на підприємстві **графіка відпусток**. В окремих випадках до заяви працівник зобов'язаний додати документи, що підтверджують право на відпустку або необхідність її надання. До таких документів належить, наприклад, при наданні відпустки без збереження заробітної плати працівникам-сумісникам (на термін до закінчення відпустки за основним місцем роботи) – **довідка** з основного місця роботи про надання відпустки із зазначенням її термінів.

Порядок обкладання обов'язковими податками і зборами сум відпускних такий же, як і порядок оподаткування основної заробітної плати.

Нарахування і виплата допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю є одним з видів забезпечень які надає соціальному страхуванню; на них мають право працівники, на користь яких здійснюється загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням.

Порядок забезпечення допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю внаслідок захворювання або травми, не пов'язаною з нещасним випадком на виробництві, визначено Законом України “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням” від 18.01.2001 р. № 2240-III (далі – Закон № 2240-III).

Згідно з нормами цього Закону, допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю застрахованим найманим працівникам надається за основним місцем роботи за рахунок сплачених ними страхових внесків, іншим застрахованим особам (тим, які забезпечують себе роботою самостійно, або працюють за межами території України) призначення та виплата допомоги по тимчасовій непрацездатності здійснюються виконавчою дирекцією відділення Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності за місцем реєстрації таких осіб страхувальниками за умови сплати ними страхових внесків.

Підставою для призначення допомоги цим категоріям осіб є листок непрацездатності, виданий в установленому законодавством порядку.

Розмір допомоги тимчасово непрацездатним обчислюється на підставі:

- 1) середньої заробітної плати;
- 2) страхового стажу;
- 3) кількості днів хвороби.

Допомога з тимчасової непрацездатності виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу в таких розмірах:

60% середньої заробітної плати – застрахованим особам, які мають страховий стаж менше п'яти років;

80% середньої заробітної плати – застрахованим особам, які мають страховий стаж від п'яти до восьми років;

100% середньої заробітної плати – застрахованим особам, які мають страховий стаж понад вісім років;

100% середньої заробітної плати – застрахованим особам, віднесеним до I–IV категорії осіб, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; одному з батьків чи особі, яка доглядає за хворою дитиною у віці до 14 років, яка постраждала внаслідок Чорнобильської катастрофи; ветеранам війни та особам, на яких поширюється чинність Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантій їх соціального захисту”.

Законом України від 11.01.2001 р. № 2213-III “Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування”, який набрав чинності з 22.02.2001 р. (далі – Закон № 2213-III), передбачено новий порядок оплати листків непрацездатності: оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, здійснюється за рахунок роботодавця за основним місцем роботи. Отже, виплата допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю передбачена з першого дня в усіх випадках.

Наказом Міністерства охорони здоров'я України від 13.11.2001 р. № 455 затверджено нову Інструкцію про порядок видачі документів, що підтверджують тимчасову непрацездатність громадян (далі – Інструкція № 455), п. 2.1 якої передбачено, що листок непрацездатності у разі захворювання або травми видається на весь період тимчасової непрацездатності до її відновлення або встановлення групи інвалідності.

Постановою Кабінету Міністрів України від 06.05.2001 р. № 439 затверджено Порядок оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства, установи, організації.

Оплата листка непрацездатності, виданого у зв'язку з побутовою травмою або травмою по дорозі на роботу чи з роботи, здійснюється на загальних підставах після розслідування такого нещасного випадку відповідно до Порядку розслідування та обліку нещасних випадків невиробничого характеру, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.03.2001 р. № 270.

Слід зауважити, що у разі тимчасової непрацездатності, зумовленої захворюванням або травмою внаслідок алкогольного, токсичного сп'яніння або дії наркотиків, що визначає лікувально-консультаційна комісія в порядку, встановленому спільним наказом МВС України, МОЗ України та Мін'юсту України від 24.02.95 р. № 114/38/15-36-18 "Про затвердження Інструкції про порядок направлення громадян для огляду на стан сп'яніння в заклади охорони здоров'я та проведення огляду з використанням технічних засобів", видається листок непрацездатності з обов'язковою позначкою про це в ньому та в медичній картці амбулаторного чи стаціонарного хворого. Згідно з п. 5 ст. 36 Закону № 2240-III листок непрацездатності з такою позначкою оплаті не підлягає.

Листок непрацездатності – це документ, що виправдовує відсутність на роботі в період хвороби (відпустки по вагітності та пологах), на підставі якого виплачують відповідну допомогу. Тому його слід подавати за місцем роботи в перший день виходу на роботу після закінчення періоду тимчасової непрацездатності або початку відпустки по вагітності та пологах.

Будь-яких термінів давності звернення за допомогою по вагітності та пологах, з тимчасової непрацездатності, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві або профзахворюванням, Законом № 2240-III не встановлено.

Наприклад, працівник хворів з 01.04.2011 р. по 10.05.2011 р., а листок непрацездатності за основним місцем роботи для оплати подав тільки в лютому 2012 р. Цей листок непрацездатності підлягає оплаті.

Документи для призначення допомоги з тимчасової непрацездатності розглядає комісія із соціального страхування не пізніше 10 днів з дня їх надходження (ст. 52 Закону № 2240-III). Допомога виплачується у найближчий після дня призначення допомоги термін, установлений для виплати заробітної плати.

Приклад. Бригадир Іванов Т. В. хворів з 13 по 26 травня 2012 року. Оклад згідно зі штатним розписом становить 2500 грн. Графік роботи – п'ятиденний з двома вихідними.

Страховий стаж Іванова Т. В. – сім років. Допомогу призначено за 10 робочих днів. Розмір оплати відповідно до страхового стажу – 80%.

Розрахунковим є період з листопада 2011 р. по квітень 2012р.

Заробітна плата і відпрацьовані робочі дні за попередні шість місяців відповідно становлять:

Місяць	Робочі дні	Нараховані доходи					Сума, що враховується при обчисленні допомоги
		Оклад	За листками непрацездатності	Винагорода за результатами року	Матеріальна допомога	Разом	
1	2	3	4	5	6	7	8
Листопад	21	2500				2500	2500
Грудень	22	2500				2500	2500

Січень	21	2500		1200		3700	3700
Лютий	12	1800	600			2400	1800
Березень	20	2500			500	3000	2500
Квітень	22	2500				2500	2500
Разом	118	14300	600	1200	500	16600	15500

Примітка. У лютому виключено оплату за листком непрацездатності – 600 грн.; у березні виключено неоподатковувану матеріальну допомогу в сумі 500 грн.

Розрахунок здійснюється в такому порядку:

заробітна плата, що враховується при обчисленні допомоги, – 15500 грн.;

кількість відпрацьованих робочих днів – 118;

середня зарплата (15500 : 118) – 131,36 грн.;

сума належної допомоги (131,36 × 10 × 0,8) – 1050,88 грн.,

в т.ч. сума допомоги, відшкодована підприємством (131,36 × 5 × 0,8) – 525,44 грн.

4. Утримання і вирахування із заробітної плати

Із заробітку працівника можуть проводитися наступні утримання. За своїм характером вони поділяються на 2 групи: **обов'язкові** та **утримання за ініціативою підприємства**.

Обов'язкові утримання.

Податок з доходів фізичних осіб. Введений з 1 січня 2004 року.

Для переважної більшості видів доходів працівників підприємства (фізичних осіб) передбачено запровадження єдиної ставки податку в розмірі 15% (на перехідний період до 1 січня 2007 року діяла ставка 13%) та фіксованих ставок податку на доходи, які підлягатимуть кінцевому оподаткуванню при їх виплаті: проценти на банківський депозит (вклад), дисконтні доходи – 5%; грошові або майнові призи, виграші в азартні ігри, розіграші (крім лотерей, які мають статус державних) – 30% (26%).

Нарахування та утримання податку з доходів, що виплачуються (нараховуються) найманим особам у вигляді заробітної плати за виконання ними трудових функцій, провадиться працедавцем (податковим агентом) за ставкою 15% (до 1 січня 2007 р. – 13%).

Податкові агенти реалізують право платника на єдину соціальну пільгу (вона прийшла на зміну неоподаткованому мінімуму доходів громадян, який діяв до 1 січня 2004 р.). У результаті зменшується місячний оподатковуваний дохід. Ст. 6 Закону про доходи визначає порядок надання та розмір пільг щодо податку з доходів фізичних осіб.

Розмір соціальної пільги визначається з мінімальної заробітної плати у розрахунку на місяць, установлені Законом на 1 січня звітного податкового року. Він складає 50 відсотків від мінімальної заробітної плати. На даний час розмір соціальної пільги складає 536 грн. 50 коп. у випадку отримання доходу меншого за 1500 грн. Право на зменшення загального оподаткованого доходу, отриманого у вигляді заробітної плати, матиме будь-який платник податку.

Податок з доходів фізичних осіб підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом.

Якщо оподатковуваний дохід виплачується у негрошовій формі чи готівкою з каси, то податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, наступного за днем такої виплати.

При нарахуванні доходів у будь-яких негрошових формах сума доходів, що підлягає оподаткуванню, визначається як вартість такого нарахування, визначена за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт, який розраховується за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - C_{п}), \text{ де}$$

K – коефіцієнт;

$C_{п}$ – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент такого нарахування.

Заробітна плата працівників обкладається також страховими внесками (зборами). Нижче наведено ставки відповідних страхових внесків (зборів), які діяли до 01.01.2011 року.

Вид страхового внеску (збору)	Ставка страхового внеску (збору) у %
Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування (Пенсійний фонд)	2% від суми доходу
Страховий внесок на державне соціальне страхування	0,5 % – якщо сукупний оподатковуваний дохід не перевищує прожитковий мінімум; 1 % – якщо сукупний оподатковуваний дохід перевищує прожитковий мінімум
Страховий внесок на державне соціальне страхування на випадок безробіття	0,6 % від сукупного оподаткованого доходу

З 01 січня 2011 р. заробітна плата працівників обкладається єдиним соціальним внеском (ЄСВ), величина якого складає 3,6 % при умові, що сукупний оподатковуваний дохід перевищує прожитковий мінімум, тобто суму усіх раніше здійснюваних страхових внесків.

Обов'язковими є утримання із заробітку працівника призначених за рішенням суду *аліментів*. Вони утримуються із заробітку працівника після вирахування податку з доходів фізичних осіб у такому розмірі:

- на 1 дитину – 25%;
- на 2-х дітей – 33%;
- на 3-х і більше дітей – 50%.

Мінімальний розмір аліментів на одну дитину не може бути меншим ніж 30% прожиткового мінімуму для дитини відповідного віку, за винятком випадків, передбачених ст. 184 Сімейного кодексу України.

До утримань *за ініціативою підприємства* відносять: суми, утримані з працівників за заподіяну матеріальну шкоду, за допущений брак, своєчасно не повернуті суми, одержані у підзвіт, своєчасно не погашені безпроцентні позики, видані членам трудового колективу, за формений одяг. Ці утримання можуть проводитися лише за згодою працівника

5. Порядок оформлення й облік розрахунків з оплати праці

Первинні документи з обліку праці і заробітної плати, що надходять до бухгалтерії, після перевірки і опрацювання групують за ідентифікаційними номерами працівників і використовують для складання розрахунково-платіжних відомостей (ф. №П-49). При значній кількості первинних документів

з обліку виробітку робітників для складання розрахунково-платіжних відомостей використовують дані накопичувальних карток виробітку і заробітної плати (ф. №П-55 і ф. №П-56).

Розрахунково-платіжні відомості є основним документом, який використовується для оформлення розрахунків з працівниками підприємства. Вони містять інформацію про всі нарахування за видами оплат, утримання із заробітної плати і суми, що належать до видачі на руки. Підставою для складання розрахунково-платіжних відомостей служать:

табелі використання робочого часу (для нарахування заробітної плати та всіх інших оплат, в основу яких покладено час - доплати за роботу в нічний і понадурочний час, оплата простоїв, за час непрацездатності тощо);

накопичувальні картки виробітку і заробітної плати (для робітників-відрядників);

довідки-розрахунки бухгалтерії (за всіма видами додаткової заробітної плати і допомоги по тимчасовій непрацездатності);

розрахункові відомості за минулий місяць (для розрахунку сум утримань податку з доходів фізичних осіб);

рішення судових органів (на утримання за виконавчими листками);

заяви працівників на різні види перерахувань;

платіжні відомості (на раніше виданий аванс за першу половину місяця) тощо.

Підприємства замість розрахунково-платіжних відомостей як єдиних документів можуть складати окремо розрахункові відомості (ф. №П-50), які містять повний розрахунок належної заробітної плати і утримань з неї, і окремо — платіжні відомості (ф. №П-53), які використовуються тільки для виплати заробітної плати.

На платіжних відомостях повинен бути надпис про дозвіл видачі грошових коштів із каси, підписаний керівником підприємства і головним бухгалтером, із зазначенням суми і строку виплати (як правило) протягом трьох днів, враховуючи день одержання грошових коштів в банку.

Після закінчення трьох днів, встановлених для виплати заробітної плати, касир перевіряє у платіжній відомості підписи в одержанні коштів і підраховує суму виплаченої заробітної плати. Своєчасно не одержана робітниками і спеціалістами заробітна плата депонується, тобто напроти прізвища осіб, які її не одержали, проставляється штамп або пишеться від руки «Депоновано».

Платіжна відомість закривається двома сумами: видано готівкою і депоновано. На депоновані суми касир складає реєстр невиданої заробітної плати (ф. № П-II). Виплачена за платіжною відомістю сума заробітної плати оформляється видатковим касовим ордером (ф. № КО-I). Суму депонованої заробітної плати касир вносить в банк для зарахування на поточний рахунок. При цьому в об'яві на внесення готівки зазначається «Депонентські суми». Це необхідно для того, щоб банк взяв ці суми на окремий облік і видав підприємству за його першою вимогою. В подальшому кожна виплата депонованої заробітної плати здійснюється за реєстром (або книгою) невиданої заробітної плати й оформляється видатковим касовим ордером.

Депоновану заробітну плату підприємство зберігає на своєму рахунку в банку протягом трьох років, після чого вона підприємствами всіх форм власності підлягає перерахуванню до бюджету не пізніше 10 числа наступного місяця (наказ Мінфіну України від 09.08.93 № 55). За несвоєчасне перерахування до бюджету зазначених депонентських сум стягується пеня у розмірі 0,3% від суми заборгованості за кожен день прострочення.

На підставі розрахунково-платіжних відомостей (або відповідних машинограм) складають розробні таблиці «Зведення нарахованої заробітної плати за її складом і категоріями працівників» і «Зведення по розрахунках з робітниками і службовцями», які містять інформацію про склад фонду оплати праці за групами і категоріями персоналу і видами виплат за звітний місяць.

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці підприємства здійснюють на пасивному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» за субрахунками:

661 «Розрахунки за заробітною платою»,

662 «Розрахунки з депонентами».

По кредиту субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності, а по дебету - утримання із заробітної плати (податку з доходів фізичних осіб, збору до Пенсійного фонду, до Фонду соціального страхування на випадок безробіття, за виконавчими листками та інші утримання), суми виплаченої заробітної плати і депонованої.

В бухгалтерському обліку на суму **нарахованої заробітної плати** роблять запис по кредиту рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і дебету рахунків:

23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін. (на суму нарахованої основної і додаткової заробітної плати і премій, які виплачуються із фонду оплати праці);

652 «За соціальним страхуванням» (на суму допомоги по соціальному страхуванню, нарахованої за рахунок коштів соціального страхування) та ін.

Суми утримань із заробітної плати працівників підприємства відображаються записом по дебету рахунка 661 «Розрахунки по заробітній платі» в кореспонденції з кредитом рахунків:

641 «Розрахунки за податками» (на суму утриманого податку з доходів фізичних осіб, що підлягає перерахуванню до бюджету);

65 «Розрахунки за страхуванням» (на суму утримань єдиного соціального внеску);

685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (на суму утримань за виконавчими листками) та ін.

Суми, виплачені з каси підприємства (заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності тощо належні працівникам), відображаються записом по дебету рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і кредиту рахунка 30 «Каса».

На суму депонованої заробітної плати в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і кредиту рахунка 662 «Розрахунки з депонентами». В подальшому, при виплаті працівникам заробітної плати, зарахованої раніше на рахунок депонентів,

роблять запис по дебету рахунка 662 «Розрахунки з депонентами» в кореспонденції кредитом рахунка 30 «Каса».

Сума депонованої заробітної плати, по якій закінчився строк позовної давності (3 роки), яка підлягає перерахуванню до бюджету, відображається записом по дебету рахунка 662 «Розрахунки з депонентами» і кредиту рахунка 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Перерахування зазначеної суми до бюджету відображається записом по дебету рахунка 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» і кредиту рахунка 31 «Рахунки в банках».

Аналітичний облік розрахунків з працівниками по оплаті ведеться в картках - особових рахунках (ф. № П-54 і № П-54а), які містять інформацію по нарахованих сумах, утриманнях, виплаті. Ця інформація використовується для наступних розрахунків середньої заробітної плати (при оплаті відпусток, нарахуваннях допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо), видачі різного виду довідок.

Аналітичний облік депонованої заробітної плати ведеться по кожній незатребуваній сумі безпосередньо в реєстрі або книзі обліку депонованої заробітної плати. Виплата такої заробітної плати оформляється видатковим касовим ордером.

Регістрами обліку по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» є Журнали 5, 5А. Проведення з обліку нарахування, утримань та видачі заробітної плати відображені у табл. 8.3.

Таблиця 8.3

Бухгалтерські проведення з обліку заробітної плати:

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Нарахована заробітна плата за виконані роботи по будівництву та поліпшенню об'єктів основних засобів	15	66.1
2	Нарахована заробітна плата:	23.1	66.1
	- працівникам основного виробництва		
	- працівникам допоміжних та підсобних виробництв	23.2	66.1
	- працівникам обслуговуючих виробництв і господарств	23.3	66.1
	- працівникам, зайнятим обслуговуванням та поточним ремонтом будівельних машин та механізмів	91.1	66.1
	- лінійному персоналу та іншим загальновиробничим працівникам	91.2	66.1
	- адміністративно-управлінському персоналові	92	66.1
	- працівникам, зайнятим збутом готової продукції	93	66.1
3	Нараховані доплати, премії та зарплата працівникам за роботи, не пов'язані з виробничою діяльністю	94.9	66.1
4	Нарахована заробітна плата працівникам за роботи, пов'язані з ліквідацією і списанням необоротних активів	97.6	66.1
5	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на роботах з виправлення браку	24	66.1
6	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим вантажними роботами і придбанням матеріалів та інших товарно-матеріальних цінностей	20.1-20.9	66.1
7	Нарахована винагорода працівникам за час відпустки за рахунок наперед створеного резерву	47.1	66.1

8	Нарахована працівникам заробітна плата, винагорода за вислугу років та інші премії за рахунок коштів цільового фінансування	48	66.1
9	Нарахована заробітна плата працівникам за роботи, затрати на які відносяться до витрат майбутніх періодів	39	66.1
10	Нарахована заробітна плата працівникам за роботи з ліквідації стихійного лиха	99.1	66.1
11	Погашена працівником зайво отримана сума заробітної плати шляхом внесення готівки в касу підприємства	30.1	66.1
12	Утримана із заробітної плати працівників сума податку з доходів фізичних осіб	66.1	64.1
13	Утримана із заробітної плати працівників сума єдиного соціального внеску	66.1	65
14	Утриманий із заробітної плати працівників залишок невикористаного авансу з підзвітних сум	66.1	37.2
15	Утримані із заробітної плати працівників суми аліментів та інших платежів за виконавчими листами	66.1	37.7
16	Здійшені утримання із заробітної плати працівників на погашення сум нестач і розкрадання матеріальних цінностей	66.1	37.5
17	Виплачені з каси суми, нараховані працівникам (заробітна плата, допомога, премії та ін.)	66.1	30.1
18	Перерахована заробітна плата працівників на їх карткові рахунки з поточного рахунку	66.1	31.1
19	Відображено невидані, депоновані суми заробітної плати	66.1	66.2
20	Відображена реалізація працівникам підприємства в рахунок заробітної плати: - готової продукції - товарів - робіт і послуг	66.1 66.1 66.1	70.1 70.2 70.3
21	Погашена заборгованість працівника підприємства за оренду майна підприємства шляхом утримання суми орендної плати із заробітної плати	66.1	71.3

6. Облік забезпечення оплати відпусток працівникам

Деякі особливості є в обліку заробітної плати працівників за час відпустки. Чергові відпустки працівникам надаються протягом року, як правило, нерівномірно (особливо в сезонних виробництвах). З метою рівномірного включення до собівартості продукції (робіт, послуг) заробітної плати на оплату відпусток підприємствам дозволено створювати резерв. Такий резерв створюється шляхом щомісячного включення рівними сумами (визначеними за плановим відсотком до фактично нарахованої заробітної плати) наступних витрат на оплату відпусток. При цьому резерв створюється на наступні витрати по оплаті відпусток працівникам, а також нарахуванням на ці суми збору на соціальне страхування (оскільки при нарахуванні заробітної плати за час чергової відпустки працівнику в розрахунок приймається і допомога по тимчасовій непрацездатності, яка виплачується за рахунок коштів соціального страхування).

У бухгалтерському обліку на суму створеного резерву робиться запис по дебету рахунка 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92

«Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін., кредиту рахунка 471 «Забезпечення виплат відпусток».

Нарахована заробітна плата відноситься на зменшення раніше створеного резерву записом по дебету рахунка 471 у кореспонденції з кредитом рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Сальдо (кредитове) рахунка 471 «Забезпечення виплат відпусток» показує залишок невикористаного на кінець року резерву.

Наприкінці року проводиться інвентаризація резерву на оплату відпусток працівникам. З цією метою за даними відділу кадрів (або уповноваженої для цього особи) складається список з зазначенням прізвища кожного працівника, за який період не використана відпустка, кількість днів невикористаної на 1 січня наступного року відпустки.

Шляхом множення середньоденного заробітку працівника на кількість днів ненаданої відпустки визначають суму резерву за невикористані відпустки. Якщо, наприклад, за даними інвентаризації визначена загальна кількість невикористаної відпустки 500 людино-днів, то при середньоденному заробітку працівників 80 грн. сума резерву з урахуванням збору на соціальне страхування дорівнює 41600 грн. (80 грн. x 500 x 1,04). Ця сума має дорівнювати кредитовому сальдо рахунка 471 «Забезпечення виплат відпусток». Зайво нарахована сума резерву сторнується, а на суму, якої не вистачає, робиться донарахування.

Якщо на підприємстві не прийнято створювати резерв на оплату наступних відпусток, то заробітна плата, нарахована працівникам при наданні відпустки, відноситься на витрати виробництва або обігу в загальному порядку (тобто відображається по дебету рахунка 23 «Виробництво» та ін. в кореспонденції з кредитом рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою»).

Наказом Мінфіну України від 01.02.94 № 10 підприємствам дозволено, поряд з резервом на оплату відпусток резервувати також кошти для виплати винагороди за вислугу років, яка здійснюється згідно з чинним законодавством.

7. Облік обов'язкових відрахувань на соціальні заходи

Відповідно до діючого законодавства, до 01 січня 2011 р. виплати найманим працівникам обкладалися такими страховими внесками (зборами):

- 1) Внески на обов'язкове державне пенсійне страхування – 33,2%;
- 2) Страховий внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності – страхові тарифи встановлювалися залежно від класів професійного ризику виробництва і галузей економіки;
- 3) Страховий внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням – 1,4;
- 4) Страховий внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття – 1,6%.

З 01 січня 2011 року по теперішній час замість раніше діючих чотирьох видів страхових внесків використовується лише один – єдиний соціальний внесок (ЄСВ).

Об'єктом обкладення страховими внесками (зборами) є фактичні витрати на оплату праці працівників, що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати й інших заохочувальних і компенсаційних виплат (у тому числі в натуральній формі), які визначаються відповідно до нормативно-правових актів, прийнятих згідно із Законом України "Про оплату праці".

Розмір ЄСВ залежить від класу професійного ризику виробництва, до якого віднесено платника, з урахуванням виду його економічної діяльності. Є 67 класів професійного ризику виробництва. Розмір ЄСВ залежно від класу коливається від 36,76 (1 клас ризику) до 49,70 відсотка (67 клас ризику).

Для бюджетних установ ЄСВ встановлено у розмірі 36,3 відсотка визначеної бази нарахування.

Облік обов'язкових зборів на соціальні заходи здійснюється на рахунку 65 "Розрахунки зі страхування" на відповідних субрахунках:

65.1 "За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування",

65.2 "За соціальним страхуванням",

65.4 "За індивідуальним страхуванням",

65.5 "За страхуванням майна".

За кредитом відображається нарахування зборів, за дебетом – перерахування їх отримувачу та нарахування допомоги за рахунок коштів соціального страхування. Можлива кореспонденція рахунків наведена у табл. 8.4.

Таблиця 8.4

Бухгалтерські проведення з обліку обов'язкових відрахувань на соціальні заходи:

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Відрахування від фактичних витрат на оплату праці			
1	Працівників за виконані роботи по будівництву та поліпшенню об'єктів основних засобів	15	65
2	Працівників	23.1	
	- основного виробництва	23.2	
	- допоміжних та підсобних виробництв	23.3	
	- обслуговуючих виробництв і господарств	91.1	
	- зайнятих обслуговуванням та поточним ремонтом будівельних машин та механізмів	91.2	
	- лінійного персоналу та інших загальновиробничих працівників	92	
	- адміністративно-управлінському персоналу	93	
3	На нараховані доплати, премії та зарплату працівників за роботи, не пов'язані з виробничою діяльністю	94.9	
4	Працівників за роботи, пов'язані з ліквідацією і списанням необоротних активів	97.6	65
5	Працівників, зайнятих на роботах з виправлення браку	24	65
6	Працівників, зайнятих вантажними роботами і придбанням матеріалів та інших товарно-матеріальних цінностей	20.1-20.9	65

7	За нараховані винагороди працівникам за час відпустки за рахунок наперед створеного резерву	47.1	
8	На нараховану працівникам заробітну плату, винагороди за вислугу років та інші премії за рахунок коштів цільового фінансування	48	
9	На нараховану заробітну плату працівникам за роботи, затрати на які відносяться до витрат майбутніх періодів	39	65
10	На нараховану заробітну плату працівникам за роботи з ліквідації стихійного лиха	99.1	65
11	На виплати працівникам із соціальних фондів	65	30
12	Нарахування допомоги та інших виплат за рахунок соціальних фондів	65	66
13	Перерахування внесків до відповідних фондів	65	31

Тема 9. Облік процесу постачання

План

1. Документальне оформлення та облік надходження оборотних матеріальних активів (виробничих запасів).
2. Облік матеріальних цінностей на складі і в бухгалтерії.
3. Облік надходження основних засобів.
4. Облік розрахунків з постачальниками.

1. Документальне оформлення та облік надходження оборотних матеріальних активів (виробничих запасів)

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявність та витрачання є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів.

Основна маса виробничих запасів надходить в будівельні організації від постачальників. Надходження цінностей відбувається на підставі договору між постачальником і покупцем.

Документальне оформлення надходження матеріальних цінностей залежить від способу їх доставки, виду транспортних засобів :

Залізничний транспорт. Головним документом є залізнична накладна, сертифікат якості, рахунок-фактура (основні реквізити – кількість, ціна, сума, назва, одиниця виміру). Приймання вантажу на залізничній станції здійснює експедитор. Проводиться огляд пломб, перерахунок кількості місць без розкривання упаковки. Відповідальність за доставку цінностей зі станції на склад несе експедитор. Якщо при прийманні цінностей на станції встановлено, що пошкоджені пломби, тоді з ініціативи експедитора створюється комісія, в яку входять представник постачальника, експедитор, незацікавлені особи (представники місцевих органів влади). Результати приймання оформляються комерційним актом, де вказується фактична кількість вантажу, вид пошкодження, зіпсовані цінності, нестача. На його підставі здійснюється

оприбуткування цінностей, а також пред'являється претензія постачальнику, транспортній організації.

Автомобільний транспорт. Основним документом є товарно-транспортна накладна і дорожній лист. В ній вказується, який вантаж транспортується, його кількість, сума. У дорожньому листі фіксується маршрут перевезення, кілометраж. У більшості випадків одержання цінностей у постачальника проводиться самовивозом. Приймання цінностей на складі постачальника здійснює експедитор на підставі доручення. Товарно-транспортну накладну виписує постачальник у чотирьох примірниках (1 – покупцю, 2 – постачальнику, 3 – для банку, 4 – для обліку роботи транспорту). Покупець одержує запаси на підставі доручення. На складі вантаж приймається від експедитора шляхом перерахунку і завіряється підписом завідувача складу на товарно-транспортній накладній, акті приймання, накладній. На об'єкті приймання здійснює комірник або виконроб-майстер.

Вантаж може супроводжувати податкова накладна у випадку, якщо постачальник є платником податку на додану вартість. На підставі податкової накладної, яку виписує постачальник, здійснюється нарахування ним ПДВ. У свою чергу покупець має право суму сплаченого ПДВ відшкодувати, тобто відобразити податковий кредит.

На підприємстві можуть мати місце **неординарні випадки** поставки цінностей.

Невідфактуровані поставки – виникають у разі, якщо матеріальні цінності надійшли, а документів немає. У даному випадку для приймання таких цінностей створюється комісія, яка здійснює приймання цінностей за фактичною кількістю. Оцінка таких цінностей здійснюється за справедливою вартістю, що діє на ринку, або за обліковою ціною на даному підприємстві. За фактичною кількістю і встановленою ціною такі запаси оприбутковуються. Після того, коли надійдуть документи від постачальника, проводиться коригування записів в обліку з використанням методу червоного сторно.

Матеріали в дорозі – виникають, коли проведена оплата і матеріали відпущені постачальником, але на склад покупця ще не надійшли. Такі цінності на підставі документів відображаються як надходження, і потім на підставі приймального акта проводиться оприбуткування реальних цінностей, виходячи з їх фактичної наявності.

Матеріали на відповідальному зберіганні – виникають у випадку, якщо на підприємство надійшов незамовлений вантаж. В даному випадку підприємство повинно поставити його на відповідальне зберігання, прийняти за актом, відобразивши його на позабалансовому рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні”, до в'яснення питання, хто відправив цей вантаж і хто є його власником. У будівництві на даному рахунку обліковуються устаткування, що прийняте для монтажу від замовника, а також матеріали, які передав замовник для виконання робіт на об'єкті.

Перелік первинних документів, якими найчастіше оформлюється надходження виробничих запасів, наведений в табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Первинні документи з надходження виробничих запасів

№ форми	Назва форми	Призначення документу
1	2	3
М-1	Журнал обліку надходження вантажів	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів з залізниць, водних шляхів та оприбуткуванням їх на склад підприємства. Призначений для контролю за надходженням та оприбуткуванням запасів та запису даних про оплату рахунку, відмову від акцепту тощо
М-2, 26	Доручення	Призначені для оформлення права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів при номенклатурі одержуваних товарно-матеріальні цінностей у межах 6 найменувань доцільно використовувати форму М-2, при більшій кількості форму М-26
М-3	Журнал реєстрації доручень	Застосовується для реєстрації виданих під розписку довірених особі доручень. Всі сторінки журналу реєстрації доручень повинні бути пронумеровані, прошнуровані та скріплені печаткою і підписами керівника та головного бухгалтера підприємства
1	2	3
М-5 М-6	Товарно-транспортна накладна	Призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Використовується для кількісного та якісного обліку запасів.
М-7	Акт про приймання матеріалів	Застосовується для оформлення приймання запасів, що мають кількісні та якісні розбіжності з даними супроводжуючих документів постачальника, а також при прийманні запасів, що надійшли без документів.
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Складається на основі матеріальних звітів МВО і показує рух матеріальних цінностей на складі за день.

Надходження виробничих запасів оформлюється й іншими документами. Наприклад, супровідні документи постачальників (рахунок-фактура (ф. № 63), накладна (ф. № М-11)) є підставою для кількісного та якісного приймання партії запасів, що надійшли, використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені (відпущені) запаси.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження запасів:

Таблиця 9.2

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Придбання у вітчизняних постачальників на умовах передоплати			
1	Перерахування передоплати на суму з ПДВ	63.1	31.1
2	Сума ПДВ у складі перерахованої передоплати, підтверджена податковою накладною від постачальника	64.1	64.4
3	Оприбуткування матеріальних цінностей на суму без ПДВ (на відповідні субрахунки)	20, 22	63.1
4	Сума ПДВ у вартості оприбуткованих запасів	64.4	63.

Одержання запасів від вітчизняних постачальників до їх оплати			
1	Оприбуткування матеріальних цінностей на суму без ПДВ	20, 22	63.1
2	ПДВ у вартості оприбуткованих запасів на суму, підтверджену податковою накладною від постачальника	64.1	63.1
3	Оплата за отримані запаси з ПДВ	63.1	31.1
Безоплатне одержання активів			
1	Безоплатне одержання матеріальних цінностей	20, 22	71.9
2	Фінансовий результат від безоплатного одержання запасів	71.9	79.1
Одержання запасів як внеску до статутного капіталу			
1	Внесення до статутного капіталу матеріальних цінностей	20, 22	46

Основна маса виробничих запасів надходить від постачальників. Облік розрахунків з ними ведеться на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”. У кредит даного рахунку записується заборгованість за одержані від постачальників матеріальні цінності, у дебет – оплата рахунків за одержані цінності. Для аналітичного і синтетичного обліку розрахунків з постачальниками при журнально-ордерній формі використовується Журнал-ордер № 6, а при журнальній формі – Журнал 3. У даних регістрах спочатку записуються неоплачені рахунки на початок місяця (номер рахунка, дата, назва постачальника, сума до оплати (в т. ч. ПДВ). Після цього в хронологічному порядку за відповідними показниками реєструються всі рахунки за звітний місяць. У правій частині регістру робиться відмітка про оплату рахунків постачальників. Загальні підсумки по журналу повинні відповідати оборотам і залишку на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

2. Облік матеріальних цінностей на складі і в бухгалтерії

Матеріальні цінності повинні обліковуватися за місцем їх зберігання. Підприємства і організації повинні мати складське господарство, до якого входять: центральні склади, приоб’єктні склади. Цінності можуть зберігатися в закритих, відкритих і напіввідкритих складах. Відповідальність за зберігання цінностей несе матеріально відповідальна особа (завідувач складу, комірник), з якою керівництво підприємства укладає договір про матеріальну відповідальність.

Матеріали зберігаються в ящиках, на стелажах, в шафах. В закритих приміщеннях зберігаються дорогі матеріали та цінності, які псуються під впливом атмосферних умов (цемент, вапно, сантехнічні, електротехнічні вироби); в напівзакритих – руберойд, вироби з дерева; на відкритих майданчиках – щебінь, пісок, ліс, бетонні вироби, цегла. Кожен вид матеріалів повинен мати свій ярлик, де вказується назва, марка, сорт, розмір, одиниця виміру, норма запасу.

На складі ведеться лише кількісний облік матеріалів і конструкцій. На кожен вид цінностей на складі відкривається картка складського обліку (ф. М-12).

В ці картки на основі первинних прибуткових і видаткових документів заносяться кількісні показники з надходження чи вибуття запасів. Після кожної

операції виводяться нові залишки. Первинні документи матеріально відповідальна особа періодично (щоденно, раз у 3, 5, 10 днів, або при складанні місячного звіту) здає в бухгалтерію за реєстром. Реєстр виписується у 2 примірниках. Один з підписом бухгалтера про прийняття документів, повертається завідувачеві складу, а інший разом з документами залишається в бухгалтерії. Лімітно-забірні карти на відпуск цінностей у виробництво здаються в бухгалтерію тільки після повного використання ліміту, а також в кінці місяця.

Картки складського обліку складаються в ящики в спеціальну картотеку за групами, підгрупами; вона постійно контролюється працівниками бухгалтерії.

В бухгалтерії будівельної організації є спеціальний відділ, який веде облік запасів, контролює ведення кількісного обліку на складі.

Існує кілька варіантів обліку матеріалів в бухгалтерії.

1. Сортовий облік в картках аналітичного обліку. В бухгалтерії заводиться така ж картотека, як і на складі, тільки в ній, крім обліку цінностей в натуральних (кількісних) показниках, визначається їх вартість. На основі карток в кінці місяця складається оборотна відомість, дані якої включаються в синтетичний облік по рахунку 20 “Виробничі запаси”.

2. Облік у звітах матеріально-відповідальних осіб. На складі ведеться кількісний облік в картках. В кінці місяця завідувач складу складає матеріальний звіт, що має форму оборотної відомості: назва і номенклатурний номер цінностей, одиниця виміру, ціна за одиницю, залишки на початок місяця (кількість, сума), надходження за місяць (за джерелами надходження у кількісному і вартісному виразах), вибуття за місяць (за напрямками вибуття у кількісному і вартісному вираженні). Матеріальний звіт складається у двох примірниках і разом з первинними документами здається в бухгалтерію. Один примірник після перевірки з підписом бухгалтера повертається на склад, інший – служить реєстром аналітичного обліку в бухгалтерії, на основі якого робляться записи за дебетом і кредитом рахунку 20 “Виробничі запаси”.

Недоліком даного методу є те, що він може використовуватися лише за обмеженої номенклатури запасів, вимагає великих трудозатрат, особливо в кінці місяця, що затягує строки здачі звітності.

3. Оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод обліку запасів. На складі організовується, як правило, кількісний облік з допомогою карток ф.М-12. В бухгалтерію періодично надходять зі складу первинні документи з реєстрами. Практикується для посилення контролю бухгалтерам для приймання цих документів періодично виходити на склад і водночас здійснювати перевірку наявності цінностей і їх відповідності даним обліку. Про результати такої перевірки бухгалтер робить відмітку в картотеці (ставить свій підпис у картках ф. М-12).

На основі первинних документів про надходження і вибуття запасів проводяться записи у нагромаджувальній відомості з надходження і вибуття цінностей.

Документом, який зв'язує складський облік з бухгалтерією, є сальдова відомість або Відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф. М-14). Вона відкривається на рік для груп цінностей.

Першого числа кожного місяця бухгалтер матеріального відділу йде на склад і з карток складського обліку переписує в сальдову відомість залишки за кожним видом, сортом матеріалів (заодно може перевірити їх наявність і зіставити з обліком, що є дуже важливим). В бухгалтерії ці залишки перемножуються на облікову ціну з кожного виду, кожної групи матеріалів загалом по складу. Ці залишки зіставляються з нагромаджувальними відомостями. Якщо залишки співпадають, облік проведено правильно. Якщо ні, то шукають помилки, неточності спочатку за окремими групами цінностей, а потім – загалом по складу.

Перевагами даного методу є значне скорочення документації, відсутність подвійної картотеки, оборотних відомостей. Головна умова – це налагодити постійний контроль за складським обліком зі сторони бухгалтерії, регулярно проводити інвентаризацію окремих видів цінностей.

4. Автоматизований метод обліку запасів. Використовується із застосуванням сучасних ПЕОМ. На основі первинних документів інформація про придбані матеріальні цінності вводиться у пам'ять комп'ютера. В автоматичному режимі здійснюється виписка документів на відпуск цінностей зі складу у виробництво, іншим суб'єктом господарювання. Якщо виписка документів на відпуск цінностей здійснюється на складі, то інформація через мережевий (модемний) зв'язок передається на центральний комп'ютер в бухгалтерії, де здійснюється її обробка і складаються бухгалтерські проведення для включення у зведений облік. Якщо документи виписуються в бухгалтерії, то періодично (щоденно, раз у 3–5 днів) на склад передається інформація про залишки окремих видів цінностей. Перевагою даного методу є те, що при ньому існує постійний зв'язок між бухгалтерією і складом, а теперішні можливості обчислювальної техніки дозволяють оперативно одержувати інформацію щодо кількісно-сумового обліку. При цьому без особливих ускладнень може використовуватись будь-який метод оцінки та обліку матеріальних цінностей при їх відпуску у виробництво чи іншими суб'єктами господарювання.

3. Облік надходження основних засобів

Для правильної організації обліку основних засобів важливе значення має своєчасне і якісне документальне оформлення їх руху. Бухгалтерський облік інвентарних об'єктів основних засобів ведеться із застосуванням типових форм первинного обліку, затверджених наказом Міністерства статистики України від 29.12.95р. №352. Облік надходження основних засобів оформляється наступними первинними документами:

ОЗ-1 “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”;

ОЗ-2 “Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів”.

Основні засоби надходять від постачальників, від підрядчиків після закінчення будівництва об'єктів, від вищестоящої організації тощо. У всіх випадках надходження основних засобів оформляється первинним документом за формою ОЗ-1 “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”. Форма ОЗ-1 застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх в

експлуатацію; для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів, а також виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншим організаціям (підприємствам).

При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія, яка призначається за розпорядженням (наказом) керівника. Акт ОЗ-1 складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акта, яким оформляється приймання декількох об'єктів основних засобів, дозволяється лише при облікуванні господарського інвентарю, інструментів, обладнання і т. п., якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці. Правильно оформлений і підписаний керівником акт передають у бухгалтерію. На кожний об'єкт разом з актом надходить і технічна документація, яку використовують при проведенні інженерних та організаційно-технічних заходів з метою ефективної експлуатації основних засобів.

Аналітичний облік основних засобів ведеться в інвентарних картках за формою ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів". На кожен об'єкт основних засобів відкривається картка, в якій записуються всі дані, які характеризують об'єкт: інвентарний номер, первісна вартість, норми амортизаційних відрахувань, дата виготовлення чи введення, технічна характеристика та ін. Основою для заповнення інвентарних карток є дані акта за формою ОЗ-1.

Для загального контролю за наявністю і рухом основних засобів вказані картки реєструються в описах інвентарних карток з обліку основних засобів ф. № ОЗ-7, які ведуться за видами (класифікаційними групами) основних засобів і містять номер картки, яка реєструється, інвентарний номер і найменування об'єкта.

Для обліку наявності основних засобів (за матеріально-відповідальними особами), застосовують інвентарні списки основних засобів (ф. № ОЗ-9). Інвентарні списки ведуться як доповнення до інвентарних карток. Списки заповнюються в двох примірниках, на основі актів приймання-передачі основних засобів ф. № ОЗ-1 або накладних на внутрішнє переміщення основних засобів, якими оформляються переміщення, надходження основних засобів. Загальна кількість і вартість основних засобів, які враховуються в списках, повинні бути тотожні даним інвентарних карток.

Для ведення синтетичного обліку власних основних засобів у Плані рахунків передбачений рахунок 10 "Основні засоби". Це активний рахунок, за дебетом відображається надходження основних засобів і дооцінка, за кредитом – вибуття та уцінка. Для синтетичного обліку використовується журнал-ордер № 13 при журнально-ордерній формі обліку, журнал 4 – при журнальній формі, або відповідній машинограмі – при автоматизованій. Типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення в обліку надходження основних засобів показані у табл. 9.3 - 9.8.

Таблиця 9.3.

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення будівництва об'єктів основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків
---	------------------------------	-------------------------

Г/о		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення затрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників, проектних організацій	15	63
2	Відображення суми ПДВ у рахунках підрядників і проектних організацій	64.1	63
3	Одержання цільового фінансування на будівництво із зовнішніх джерел (бюджет, різні позабюджетні фонди, внески дольовиків)	31	48
4	Використання коштів цільового фінансування для розрахунків з підрядниками	63 48	31 69
5	Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	10	15
6	Відображення фактичних затрат на спорудження і виготовлення основних засобів за статтями: – будівельні матеріали – оплата праці – відрахування на соціальні заходи – сторонні послуги – послуги будівельної техніки – загальнодільничні витрати – адміністративні витрати	15	20.5 66 65 63,68.5 91.1 91.2 92
7	Якщо будівництво здійснюється допоміжним підрозділом підприємства	15	23
8	Зарахування збудованого (виготовленого) об'єкта до складу основних засобів	10	15

Таблиця 9.4.

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення придбання об'єктів основних засобів за плату

№ Г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення суми за договором постачання	15	63
2	Відшкодування ПДВ	64.1	63
3	Відображення сум за консультаційні, інформаційні, посередницькі, реєстраційні, транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів	15	68.5
4	Відображення сум ПДВ з наданих послуг	64.1	68.5
5	Відрахування до Пенсійного фонду при придбанні легкових автомобілів	15	65.1
6	Зарахування об'єктів до складу основних засобів	10	15

Таблиця 9.5.

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення об'єктів основних засобів як внеску до статутного капіталу

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків
---	------------------------------	-------------------------

		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Формування статутного капіталу відповідно до засновницьких документів	46	40
2	Одержання від учасника об'єкта основних засобів	10	46
3	Витрати на транспортування, монтаж вказаного об'єкта основних засобів	15	68.5, 66, 65, 23, 91 та ін.
4	Відображення суми ПДВ з транспортних та монтажних витрат	64.1	68.5
5	Списання затрат на транспортування, монтаж з включенням до первісної вартості об'єкта основних засобів, що внесені до статутного капіталу	10	15

Таблиця 9.6.

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення безоплатного одержання об'єктів основних засобів

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображення вартості безоплатно одержаних основних засобів (строк експлуатації 5 років)	10	42.4	10000
2	Витрати на транспортування і монтаж безоплатно одержаних основних засобів	15	68.5	2000
3	Сума ПДВ у рахунках на транспортні та монтажні послуги	64.1	68.5	400
4	Зарахування даних витрат до складу первісної вартості безоплатно одержаних об'єктів основних засобів	10	15	2000
5	Визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації за перший рік експлуатації (1/5 вартості)	42.4	74.5	2400

Таблиця 9.7.

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення отримання об'єктів основних засобів у результаті проведеного обміну (бартеру)

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Здійснення капітальних інвестицій в обмін на виконані будівельно-монтажні роботи, продукцію допоміжних, підсобних виробництв	15	63
2	Відображення ПДВ в частині капітальних інвестицій	64.1	63
3	Зарахування до складу основних засобів	10	15
4	Виконання будівельно-монтажних робіт, відпуск продукції допоміжних виробництв	36	70.3, 71

5	Відображення раніше сплачених зобов'язань з ПДВ	70,3,71	64.1
7	Собівартість відвантаженої готової продукції	90,94	23,23.2
8	Зарахування взаємних розрахунків за здійсненими операціями	63	36

Таблиця 9.8.

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення інших випадків зарахування об'єктів основних засобів на баланс

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів (лишків при інвентаризації)	10	74.6
2	Переведення неправильно зарахованих малоцінних необоротних матеріальних активів до складу основних засобів	10	11.2
3	Відображення (списання) зносу малоцінних необоротних матеріальних активів	13.2	13.1

4. Облік розрахунків з постачальниками

За отримані від постачальника оборотні і необоротні активи, тобто виробничі запаси (матеріальні цінності) та основні засоби необхідно проводити оплату. При отриманні засобів праці і предметів праці виникає кредиторська заборгованість перед постачальниками, яку слід погашати.

Погашення такої заборгованості відображається записами:

Д-т 63 К-т 311 – у випадку перерахування коштів з поточного рахунку;

Д-т 63 К-т 60 – у випадку направлення короткострокової позики на погашення такої заборгованості;

Суми, списані банком з акредитива в оплату розрахунково-платіжних документів постачальника за відвантажені підприємству товарно-матеріальні цінності (виконані роботи і послуги):

Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

Д-т 63 К-т 62 – у випадку розрахунку короткостроковим векселем. При цьому до загальної суми векселя приєднуються відсотки за кредит: Д-т 951 «Відсотки за кредит» К-т 62 «Короткострокові векселі видані».

На суму сплачених належних до сплати відсотків по виданому векселю робиться запис:

Д-т 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»

К-т 31 «Рахунки в банках»

Оплата послуг банку за зберігання та інкасацію векселів відображається в обліку записом:

Д-т 94 «Інші витрати операційної діяльності»

К-т 31 «Рахунки в банках»

З метою організації синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з постачальниками передбачено журнал-ордер № 6 (при журнально-ордерній

формі рахівництва) та журнал № 3 (при журнальній формі рахівництва) і відповідно відомості № 3.3.

Розрахунки з постачальниками за одержані цінності, послуги, а також з субпідрядниками за виконані окремі елементи чи комплекси будівельно-монтажних робіт здійснюються в безготівковому порядку. Форми безготівкових розрахунків між постачальниками і покупцями регламентовані Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті від 21 січня 2004 р. Дана Інструкція визначає такі **форми безготівкових розрахунків**.

1. *Платіжні доручення* – це документ, який є письмово оформленим доручення банку, що його обслуговує, на перерахування визначеної суми коштів зі свого рахунка. Доручення приймається до виконання банком протягом 10 календарних днів з дня виписки. Банк приймає до виконання від платника доручення тільки в межах наявних коштів на його рахунку. У платіжному дорученні, що оформляється не менш ніж у 2 примірниках, вказуються реквізити платника і одержувача коштів (ідентифікаційні коди і назви підприємств, номери рахунків, назви і коди(МФО) банків, де відкриті рахунки, сума до оплати цифрами і прописом, вид платежу з вказанням номерів і дат договорів, рахунків на оплату). Платіжне доручення підписується керівником і головним бухгалтером та скріплюється печаткою підприємства-платника. Доручення застосовується для розрахунків за платежами товарного і нетоварного характеру:

- в порядку попередньої оплати;
- за одержані цінності, виконані будівельно-монтажні роботи, послуги;
- для завершення розрахунків у порядку погашення заборгованості за актами звірки;
- для перерахування платежів у бюджет, інші фонди, здійснення різних внесків, перерахувань, платежів.

2. *Платіжні вимоги-доручення* – це комбінований документ, який складається з двох частин: верхньої та нижньої. Верхню частину заповнює продавець у формі платіжної вимоги з вказанням усіх вище-перелічених реквізитів. Така вимога передається платнику, який заповнює нижню частину – платіжне доручення. За допомогою відповідних записів, скріплених підписами і печаткою, платник погоджується чи не погоджується заплатити зазначену в цій вимозі суму. Банк платника приймає вимогу-доручення від платника протягом 20 днів з дати оформлення її отримувачем. У разі відмови платника оплатити за вимогою-дорученням він повинен повідомити про це одержувача коштів.

3. *Чеки*. Розрахунковий чек – це документ, що містить письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) установі банку (банку-емітенту), який веде його рахунок, сплатити чекодержателю зазначену в чеку суму коштів. Для того на підставі відповідної заяви підприємство одержує в банку чекову книжку на 10, 20 або 50 чеків. Строк дії чекової книжки – один рік, чека, який видається для одноразових розрахунків – три місяці з дня його видачі. Чеки виготовлені на спеціальному папері і є бланками суворої звітності. На суму чекової книжки підприємство повинно зарезервувати визначену суму коштів, у межах якої будуть здійснюватися розрахунки чеками. Для цього з поточного рахунка потрібно зняти ці кошти і перерахувати на окремий рахунок

для чекової книжки. У бухгалтерському обліку ця операція відображається таким записом.

Дт рах. 31.3 “Інші рахунки в банку в національній валюті” і

Кт рах. 31.1 “Поточні рахунки в національній валюті”.

Розрахунки за допомогою чекової книжки здійснюються шляхом заповнення окремих чеків і вручення їх підприємству-постачальнику. Далі чеки з реєстром протягом 10 днів підприємство-одержувач здає у банк-емітент, який з зарезервованого рахунка отримує суму грошей та перераховує ці кошти підприємству-одержувачу: Дт рах. 63, 68 Кт рах. 31.3.

Після кожної операції на квитанції до чека виводиться невикористаний ліміт залишку грошових коштів. Ліміт чекової книжки можна поповнити, перерахувавши додаткову суму коштів на спеціальний рахунок 31.3. Про це банк робить відмітку на обкладинці чекової книжки. При закритті чекової книжки залишок невикористаного ліміту повертається на поточний рахунок у банку: Дт рах. 31.1 Кт рах. 31.3.

Для ведення обліку розрахунків чеками використовується Журнал-ордер № 3, або Журнал № 1 і Відомість № 1.3.

4. *Акредитиви* – це форма розрахунків, за якої банк-емітент за дорученням свого клієнта (заявника акредитиву) зобов’язаний:

- виконати платіж третій особі (бенефіціару) за поставлені матеріали, товари, виконані роботи та надані послуги;
- надати повноваження іншому банку (виконуючому банку) здійснити цей платіж.

Акредитив відкриває підприємство-платник у банку постачальника. Для цього визначену суму грошей отримують з поточного рахунка і зараховують на інший рахунок, спеціально відкритий під акредитив. Потім дані грошові кошти використовуються для оплати рахунків постачальника.

Для відкриття акредитива, депонованого у виконуючому банку, платник подає заяву в чотирьох примірниках. Після відвантаження продукції, виконання робіт або послуг бенефіціар подає передбачені умовами акредитиву документи разом з реєстром виконуючому банку для оплати зі спеціального відкритого акредитивного рахунка. Після ретельної перевірки проводиться оплата. В бухгалтерському обліку ці операції записуються таким чином:

Дт рах. 31.3 Кт рах. 31.1 – на суму відкритого акредитиву;

Дт рах. 63, 68 Кт рах. 31.3 – на суму оплати рахунків постачальників, кредиторів за рахунок коштів акредитиву;

Дт рах. 31.1 Кт рах. 31.3 – повернення суми невикористаного акредитиву після його закриття.

5. *Векселі* – це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов’язання векселедавця сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю). В практиці використовують такі види векселів: **простий і переказний**.

Простий вексель містить такі реквізити: найменування, строки, суму платежу, хто і кому повинен заплатити, дата і місце складання, підпис векселедавця. Переказний вексель, крім цього, містить назву третьої особи, яка повинна здійснити платіж.

Для обліку векселів використовуються чотири рахунки. Два з них – для обліку векселів одержаних:

16.2 “Довгострокові векселі одержані” зі строком відстрочки платежу більше року;

34 “Короткострокові векселі одержані” зі строком відстрочки до одного року, і два – для обліку виданих векселів;

51 “Довгострокові векселі видані”, зі строком більше року;

62 “Короткострокові векселі видані”, зі строком погашення більше одного року.

На суму одержаних векселів робляться записи:

Дт рах. 16.2, 34 Кт рах. 36, 37 – одержано вексель за виконані роботи з відстроченням оплати;

Дт рах. 31 Кт рах. 16, 34 – надійшли кошти в оплату векселя.

Рахунки 51, 62 – видача векселів проводиться для відстрочки оплати:

Дт рах. 63, 68 Кт рах. 51, 62 – видано вексель за отриману продукцію, товари, прийняті роботи з відстроченням оплати;

Дт рах. 51, 62 Кт рах. 31, 33 – наступна оплата векселів.

Для обліку розрахунків векселями використовується Журнал-ордер № 8 і Відомість № 7, а за журнальної форми – Журнал № 3 і Відомість № 3.4.

Для обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками використовують журнал-ордер № 6, а за журнальної форми – відомість № 3.3:

Дт рах. 20, 22, 23, 91 Кт рах. 63 – надійшли матеріали, послуги від постачальників;

Дт рах. 23.1 Кт рах. 63 – прийнято будівельно-монтажні роботи, що виконані субпідрядниками;

Дт рах. 64.1 Кт рах. 63 – відшкодування ПДВ з придбаних цінностей, прийнятих робіт (відображено податковий кредит);

Дт рах. 63 Кт рах. 30, 31, 33 – оплата за матеріали, роботи та послуги, що надійшла від постачальників і субпідрядників;

Дт рах. 63 Кт рах. 36 – зарахування взаєморозрахунків за бартерними контрактами.

Тема 10. Облік процесу виробництва

План

- 1. Поняття витрат, їх класифікація та основні вимоги до їх визначення і оцінки.**
- 2. Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції.**
- 3. Зведений облік затрат на виробництво. Облік прямих виробничих затрат.**
- 4. Облік загальновиробничих витрат, порядок їх розподілу і списання.**
- 5. Облік витрат операційної діяльності підприємства, які не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг).**

6. Характеристика основних методів калькулювання собівартості продукції.

1. *Поняття витрат, їх класифікація та основні вимоги до їх визначення і оцінки*

Витрати – це поняття, яке характерне для діяльності будь-якого підприємства чи організації, юридичної чи фізичної особи. Проте стосовно виробничої діяльності їх суть і зміст істотно відрізняються від невиробничого споживання. Об'єктом нашого вивчення є витрати виробництва.

За натурально-речовим складом витрати виробництва являють собою витрати засобів виробництва і засобів існування працівників підприємства.

Витрати у виробничому процесі праці і засобів виробництва для виготовлення продукції чи виконання робіт називаються **витратами виробництва**.

В економічній літературі витрати трактуються по-різному. Слід зазначити, що визначення витрат, хоч і відрізняються одне від одного, мають спільну основу (базу), суть якої зводиться до використання ресурсів: трудових, матеріальних, фінансових.

З 1.01.2000р. в Україні вступив у дію стандарт (положення) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, згідно з яким **витратами звітного періоду** визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять 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 впродовж кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 (визначення витрат звітного періоду) цього Положення (стандарту);
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Поряд з поняттям **витрати виробництва** у практичній діяльності підприємств та організацій використовується ще такий термін, як **валові витрати**. Його визначення дано в Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Валові витрати виробництва та обігу – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які, в свою чергу, купуються (виготовляються) платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

До валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) впродовж звітнього періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг) і охороною праці (п. 5.2.1 Закону).

Поняття витрат на виробництво та валових витрат де в чому збігаються. Різниця ж полягає в тому, що вартість придбання запасів знаходить своє відображення у складі валових витрат одразу ж після їх оприбуткування на склад або ж за фактом оплати. А на витрати виробництва такі видатки потрапляють в міру списання та перенесення їх вартості на вартість готової продукції. Іншими словами, понесені підприємством витрати на придбання запасів розподіляються всередині цього підприємства на витратних рахунках бухгалтерського обліку.

У відповідності із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” витрати підприємств і організацій поділяють на витрати звичайної і надзвичайної діяльності.

Витрати звичайної діяльності, у свою чергу, поділяють на витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Витрати операційної діяльності включають в себе витрати основної діяльності та іншої операційної діяльності.

- **Витрати основної діяльності** – це витрати на виготовлення основної продукції (у промисловості) та на здійснення будівельно-монтажних робіт (у будівництві).

- **Витрати іншої операційної діяльності** – це витрати на здійснення неосновної діяльності. Вони складаються з витрат, які не включаються у виробничу собівартість. До останніх належать такі операційні витрати, що відносяться безпосередньо на зменшення фінансових результатів у період їх виникнення.

Витрати фінансової діяльності – це витрати підприємств і організацій, які не зв'язані безпосередньо з виробничою діяльністю і здійснюються з метою отримання додаткового доходу. До них належать витрати, пов'язані з придбанням цінних паперів, з надією на отримання по них дивідендів тощо.

Витрати інвестиційної діяльності – це витрати, які пов'язані із здійсненням вкладень грошових коштів на тривалий чи нетривалий період часу або на здійснення капітальних вкладень. У зв'язку з цим розрізняють довгострокові фінансові інвестиції, поточні фінансові інвестиції та капітальні інвестиції.

Довгострокові фінансові інвестиції відображають узагальнення інформації про наявність та рух вкладень у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном тощо.

Поточні фінансові інвестиції покликані відображати наявність та рух поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів.

Капітальні інвестиції відображають витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

Витрати надзвичайної діяльності – це витрати, які пов’язані з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді.

До витрат надзвичайної діяльності або втрат від надзвичайних подій відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов’язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, зарплата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

До надзвичайних витрат відносяться втрати від стихійного лиха (повінь, землетрус, град, ураган тощо), втрати від техногенних катастроф і аварій, втрати від інших надзвичайних подій.

Підсумовуючи вищесказане, можна узагальнити витрати, які не включаються у виробничу собівартість, а є витратами періоду:

1. Адміністративні витрати (за видами витрат).
2. Витрати на збут (за видами витрат).
3. Інші операційні витрати (інші витрати операційної діяльності).
4. Фінансові витрати (відсотки за кредит + інші фінансові витрати).
5. Втрати від участі в капіталі.
6. Інші витрати.

Втрати від участі в капіталі складаються з:

- втрат від інвестицій в асоційовані підприємства;
- втрат від спільної діяльності;
- втрат від інвестицій в дочірні підприємства.

До складу інших витрат включаються:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій;
- собівартість реалізованих необоротних активів;
- собівартість реалізованих майнових комплексів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;
- списання необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності;
- виплати страхових сум та страхових відшкодувань;
- перестраховання.

Для правильного розуміння призначення витрат, їх економічної ролі у виробництві важливе значення має класифікація затрат на виробництво. Будь-яка класифікація будується за визначеними критеріями. У даний час нараховується близько двох десятків групувань затрат за різними класифікаційними ознаками. Узагальнення цих затрат подано у табл.10.1.

Таблиця 10.1.

Класифікація затрат на виробництво

Ознака класифікації	Види затрат
1	2
За кількістю випущеної продукції	Загальні, витрати на одиницю продукції
За ступенем однорідності	Прості (одноеlementні), комплексні
За способом включення у собівартість продукції	Прямі, непрямі
За періодичністю виникнення (календарними періодами)	Поточні, одноразові, періодичні
За місцем виникнення	Цехові, дільничні, бригадні, службові тощо
За обсягом виробництва	Постійні (умовно-постійні), змінні
За економічним змістом	Витрати предметів праці, засобів праці, самої праці
За видами виробництва	Витрати основного виробництва, допоміжних, підсобних та обслуговуючих виробництв і господарств
За відношенням до технологічного процесу	Основні, накладні
За видами діяльності	Витрати основної діяльності (операційної), фінансової діяльності, інвестиційної діяльності
Згідно ролі у процесі виробництва	Виробничі, невиробничі
За фазами кругообігу засобів	Постачально-заготівельні, виробничі, збутові
За ступенем готовності продукції (відношенням до кінцевого продукту)	Витрати в незавершеному виробництві, на товарний випуск
За охопленням плануванням	Планові, позапланові
За охопленням нормуванням	Нормовані, ненормовані
За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні
Залежно від об'єкту управління	У місцях виникнення, в центрах затрат, у центрах відповідальності
Залежно від діяльності підприємства	Залежні, незалежні

2. Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції

Класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції має надзвичайно важливе значення для діяльності підприємств і організацій.

Елемент витрат — це сукупність однорідних за своїм економічним змістом витрат.

Класифікація витрат за економічними елементами вказує на те, з яких економічно однорідних видів затрат формуються витрати операційної

діяльності підприємства. На даний момент витрати операційної діяльності підприємств і організацій групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Вищенаведені економічні елементи характерні для підприємств і організацій будь-якої галузі національної економіки.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість використаних у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари і тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

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

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування за пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються інші витрати операційної діяльності (витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата банку за розрахунково-касове обслуговування та ін.).

Групування витрат за економічними елементами використовується для планування витрат виробництва (обігу), виявлення резервів їх зниження, нормування оборотних коштів і контролю за їх оборотністю, для розрахунку економічних показників, які характеризують ефективність діяльності підприємства (матеріалоємність, трудоємність виробництва та ін.), а також для складання Звіту про фінансові результати (розділ II «Елементи операційних витрат»).

Поряд з класифікацією витрат за економічними елементами не менш важливе значення займає класифікація витрат за калькуляційними статтями або статтями затрат.

До статті витрат можуть включатися складові будь-якого елемента витрат або декількох елементів.

Для прикладу наведемо групування витрат за калькуляційними статтями у промисловості та будівництві, які рекомендуються відповідними Методичними рекомендаціями з формування собівартості.

У промисловості:

1. Сировина та матеріали.
2. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій.
3. Паливо й енергія на технологічні цілі.
4. Зворотні відходи (вираховуються).
5. Основна заробітна плата .
6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальне страхування.
8. Витрати на підготовку і освоєння виробництва.
9. Відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв та інші спеціальні витрати.
10. Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.
11. Загальновиробничі витрати.
12. Загальногосподарські витрати.
13. Втрати від браку.
14. Інші виробничі витрати.
15. Попутна продукція (вираховується).
16. Позавиробничі (комерційні) витрати.

У будівництві:

1. Прямі матеріальні витрати.
2. Прямі витрати на оплату праці.
3. Експлуатація будівельних машин та механізмів.
4. Відрахування на соціальні заходи.
5. Інші прямі витрати.
6. Загальновиробничі витрати.

Як ми бачимо, на відміну від класифікації витрат за всіма іншими ознаками (без класифікації за статтями), де вона є однаковою для всіх галузей народногосподарського комплексу, класифікація витрат за статтями калькуляції різна в різних галузях цього комплексу. Зокрема, в промисловості цих груп витрат більше, ніж в будівництві, у 2,5 рази. Класифікація витрат за статтями більш складна, ніж за елементами. Багато статей носить комплексний характер. Комплексними статтями витрат є витрати на підготовку і освоєння виробництва, на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати, втрати від браку, загальногосподарські та інші виробничі витрати.

Вищенаведене групування витрат за калькуляційними статтями характерне для калькулювання повної собівартості продукції (робіт, послуг). Номенклатура ж витрат виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за статтями калькуляції не містить в собі витрат періоду і у зв'язку з цим є дещо вкороченою. Так, типова номенклатура статей калькуляції виробничої собівартості у промисловості налічує такі статті:

- Сировина та матеріали.
- Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій.

- Паливо й енергія на технологічні цілі.
- Зворотні відходи (вираховуються).
- Основна заробітна плата .
- Додаткова заробітна плата.
- Відрахування на соціальне страхування.
- Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.
- Загальновиробничі витрати.
- Втрати від браку.
- Інші виробничі витрати.
- Попутна продукція (вираховується).

До наведеної вище типової номенклатури статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі і питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

Зокрема, для хімічної, металургійної галузей промисловості даний перелік статей калькуляції доповнюється статтями “Попутний видобуток”, “Напівфабрикати власного виробництва”; для нафтохімічної, деревообробної галузей промисловості із наведеного вище переліку статей калькуляції не використовується стаття “Попутна продукція”.

Облік затрат за елементами

Відображення в бухгалтерському обліку затрат за елементами пов'язано з заповненням у Звіті про фінансові результати елементів операційних витрат (розділ II «Елементи операційних витрат»), здійснених підприємством у процесі діяльності протягом звітнього періоду.

Суб'єкти малого підприємництва, які не займаються комерційною діяльністю, для обліку затрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами» з наступним списанням відображених витрат на дебет рахунка 23 «Виробництво» (в частині прямих і виробничих накладних витрат) та на дебет рахунка 79 «Фінансові результати» (в частині адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат).

Для обліку затрат за елементами Планом рахунків передбачено рахунки:

Рахунок 80 «Матеріальні витрати» призначено для узагальнення інформації про матеріальні витрати підприємства за звітний період. Ведеться за субрахунками:

- 801 «Витрати сировини й матеріалів»,
- 802 «Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів»,
- 803 «Витрати палива й енергії»,
- 804 «Витрати тари і тарних матеріалів»,
- 805 «Витрати будівельних матеріалів»,
- 806 «Витрати запасних частин»,
- 807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського значення»,
- 808 «Витрати товарів»,
- 809 «Інші матеріальні витрати».

Рахунок 81 «Витрати на оплату праці» призначено для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період. Ведеться за

субрахунками:

- 811 «Виплати за окладами і тарифами»,
- 812 «Премії та заохочення»,
- 813 «Компенсаційні виплати»,
- 814 «Оплата відпусток»,
- 815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»,
- 816 «Інші витрати на оплату праці».

Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» призначено для узагальнення інформації про відрахування на соціальні заходи за звітний період. Ведеться за субрахунками:

- 821 «Відрахування на пенсійне забезпечення»,
- 822 «Відрахування на соціальне страхування»,
- 823 «Страхування на випадок безробіття»,
- 824 «Відрахування на індивідуальне страхування».

Рахунок 83 «Амортизація» призначено для узагальнення інформації про суму амортизації, нараховану за звітний період по основних засобах, інших необоротних матеріальних активах, нематеріальних активах. Ведеться за субрахунками:

- 831 «Амортизація основних засобів»,
- 832 «Амортизація інших необоротних активів»,
- 833 «Амортизація нематеріальних активів».

Рахунок 84 «Інші операційні витрати» призначено для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8, зокрема: вартість робіт, послуг сторонніх підприємств; сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток; втрати від курсових різниць, знецінення запасів; псування цінностей, списання уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.

Таким чином на дебеті рахунків 80 «Матеріальні витрати»; 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати» ведуть облік затрат за елементами, які в кінці звітного періоду разом з доходами, відображеними на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності», списують безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Усі інші підприємства для обліку витрат використовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності» і рахунок 23 «Виробництво». У цьому випадку систематизацію інформації про елементи витрат можна виконати так. Спочатку витрати відносять на рахунки класу 8, а потім списують на рахунки класу 9 для обліку витрат за функціональними ознаками. Інформацію для заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати дають дані оборотів рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

3. Зведений облік затрат на виробництво. Облік прямих виробничих затрат

Для узагальнення інформації про затрати на виробництво продукції (робіт, послуг) Планом рахунків передбачений синтетичний рахунок 23 «Виробництво», до якого відкривається стільки субрахунків, скільки видів

діяльності робіт, послуг) здійснюється підприємством (промисловість, сільське господарство, будівництво, торгівля наука, допоміжні, підсобні виробництва, некапітальні роботи, ремонт основних засобів та ін.).

Аналітичний облік по рахунку 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих підприємствах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

По дебету рахунка 23 «Виробництво» та його аналітичних рахунків протягом звітного періоду відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати в кореспонденції з кредитом рахунків:

20 «Виробничі запаси» (на вартість використаної у виробництві сировини, матеріалів, покупних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, технологічного палива тощо);

22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» (на вартість використання у виробництві інструментів, пристосувань тощо);

66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (на суму основної і додаткової заробітної плати та інших виплат працівникам, які зайняті у виробництві продукції, виконанні робіт та наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);

65 «Розрахунки за страхуванням» (на суму відрахувань загальнообов'язкового державного соціального страхування, на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, та інші соціальні заходи);

685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (на вартість послуг, наданих сторонніми організаціями для виробничих потреб) та ін.

Наприкінці місяця на дебет рахунка 23 «Виробництво» з кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» списуються загальновиробничі витрати в сумі, що за розрахунком підлягає включенню до витрат на виробництво продукції (робіт, послуг).

Отже, на дебеті рахунка 23 «Виробництво» і його аналітичних рахунках наприкінці місяця відображаються усі виробничі затрати — як основні, так і накладні.

З кредиту рахунка 23 «Виробництво» списують вартість поворотних відходів (у кореспонденції з дебетом рахунка 209 «Інші матеріали»), виробничого браку, якщо від має місце (на дебет рахунка 24 «Брак у виробництві») і виробничу собівартість випущеної з виробництва готової продукції (на дебет рахунка 26 «Готова продукція»).

Сальдо (дебетове) рахунка 23 «Виробництво» відображає затрати у незавершене виробництво (тобто залишки деталей, напівфабрикатів, виробів, що знаходяться в процесі виробництва). Для визначення затрат у незавершене виробництво наприкінці місяця проводиться його інвентаризація, визначається ступінь готовності виробів, а потім проводиться їх оцінка виходячи фактичних матеріальних і трудових затрат.

При визначенні фактичної виробничої собівартості випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) до затрат у незавершене виробництво на початок місяця додають затрати за місяць (зменшені на вартість поворотних відходів) і віднімають затрати у незавершене виробництво на кінець місяця.

На фактичну собівартість випущеної із виробництва готової продукції (виконаних робіт, послуг) у бухгалтерському обліку роблять запис по кредиту рахунка 23 «Виробництво» і дебету рахунків:

26 «Готова продукція» (на виробничу собівартість випущеної готової продукції).

90 «Собівартість реалізації» (на виробничу собівартість зданих замовникам робіт, послуг).

4. Облік загальновиробничих витрат, порядок їх розподілу і списання

Під загальновиробничими розуміють витрати по обслуговуванню виробництва й управлінню роботою цехів та інших підрозділів основних і допоміжного виробництв. До них належать зокрема:

витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо);

витрати на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями;

витрати на службові відрядження персоналу цехів, дільниць тощо;

амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, страхування, операційну оренду основних, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

витрати на удосконалення технології і організації виробництва (оплата праці і відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, покращенням 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, водовідвід та інше утримання виробничих приміщень;

витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами й якістю продукції, робіт, послуг);

витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього середовища та ін.

Синтетичний облік зазначених витрат ведеться на збірно-розподільчому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведуть по кожному цеху, окремо за прийнятою номенклатурою статей у відомості № 12 (або відповідній машинограмі). Місячні підсумки відомостей переносять до журналу-ордера № 10 або журналу № 5 (залежно від форми обліку).

Розподіл загальновиробничих витрат. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до змін обсягу діяльності. Такі витрати наприкінці місяця списуються з кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» на дебет рахунка 23 «Виробництво».

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Такі витрати розподіляють між затратами на виробництво і собівартістю реалізованої продукції (робіт, послуг) згідно з методикою, наведеною в додатку до Положення (стандарту) 16.

Вказане Положення передбачає віднесення до складу витрат звітного періоду постійних накладних загальновиробничих витрат виходячи з нормальної виробничої потужності. Різниця між сумою постійних загальновиробничих витрат і їх сумою, обчисленою з урахуванням нормальної виробничої потужності, підлягає включенню до собівартості реалізованої готової продукції.

Розподілена сума загальновиробничих витрат списується з кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» на дебет рахунків:

23 «Виробництво» (в сумі, що відноситься до затрат виробництва);

90 «Собівартість реалізації» (в сумі, що відноситься до собівартості реалізованої продукції).

Загальновиробничі витрати, списані на рахунок виробництва, розподіляються між окремими об'єктами витрат (видами продукції, що виготовляється, роботами, послугами) пропорційно до заробітної плати виробничих робітників або до іншої бази, встановленої галузевою інструкцією. Так, на підприємствах хімічної і нафтопереробної промисловості загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно до суми прямих затрат по переробці; на підприємствах кольорової металургії) добувної промисловості — пропорційно до кількості добутої продукції; на підприємствах енергетики — пропорційно до витрат умовного палива тощо.

5. Облік витрат операційної діяльності підприємства, які не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг)

У процесі операційної діяльності підприємства виникають витрати, які не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), і їх не можна віднести до певного доходу звітного періоду. Такі витрати підлягають відображенню у складі того звітного періоду, у якому вони відбулися (п. 7 Положення 16). До таких операційних витрат належать:

адміністративні витрати;

витрати на збут;

інші витрати операційної діяльності.

Для обліку операційних витрат використовують рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Рахунок 92 «Адміністративні витрати» призначено для обліку загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому, зокрема:

загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати та ін.);

витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона; винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, по оцінці майна тощо);

витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, факс тощо);

амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

витрати на урегулювання спорів у судових органах;

податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів і обов'язкових платежів, які включаються до виробничої вартості продукції (робіт, послуг);

плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

інші витрати загальногосподарського значення.

Адміністративні витрати, відображені протягом звітного періоду на дебеті рахунка 92 «Адміністративні витрати», в кінці звітного періоду списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Рахунок 93 «Витрати на збут» призначено для обліку витрат, пов'язаних з реалізацією (збутом) готової продукції (товарів, робіт, послуг):

витрати пакувальних матеріалів для затарення готової продукції на складах готової продукції;

витрати на ремонт тари;

оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, які забезпечують збут;

витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг);

витрати на передпродажну підготовку товарів;

витрати на відрядження працівників, які зайняті збутом;

витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних із збутом продукції, товарів) робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона тощо);

витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) згідно з умовами договору (базису) поставки;

витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

інші витрати, пов'язані із збутом продукції (товарів, робіт, послуг).

Витрати, пов'язані із збутом продукції (товарів), відображені протягом звітного періоду на дебеті рахунка 93 «Витрати на збут», наприкінці звітного

періоду списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» призначено для обліку інших операційних витрат, у тому числі:

- витрат на дослідницьку роботу та розробки;
- собівартість реалізованої іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості;
- створення резерву сумнівних боргів;
- втрати від знецінення запасів;
- недостачі і втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойки;

інші витрати операційної діяльності (витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення та ін.).

Зазначені операційні витрати, відображені протягом звітного періоду на дебеті рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», в кінці звітного періоду списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

6. Характеристика основних методів калькулювання собівартості продукції

На сьогоднішній день розрізняють такі вітчизняні методи обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, як позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний.

Зарубіжний досвід вказує на застосування специфічних систем і методів обліку виробничих затрат. До них належать: калькулювання на базі повної собівартості, на базі змінних витрат, на основі діяльності, «стандарт – кост», «директ – костинг».

Позамовний метод. Даний метод використовується в ряді індивідуальних та дрібносерійних виробництв. Замовленням може бути окремий виріб, партія виробів, частина виробів (вузол або деталь), робота тощо.

Облік витрат за замовленнями порівняно простий. Кожному замовленню присвоюється умовний шифр, у відповідності до якого організується аналітичний облік. Запис шифру замовлення в первинних документах дозволяє групувати фактичні витрати по замовленнях і таким чином визначати суму витрат з початку виконання замовлення. По закінченню роботи сума витрат підраховується і встановлюється фактична собівартість замовлення.

Об'єктом обліку і калькулювання при **позамовному методі** є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес виготовлення.

При обліку витрат по замовленню спрощується і калькулювання собівартості продукції. Якщо підприємство виготовляє один виріб, собівартість його визначається простим сумуванням витрат з початку виконання робіт. При виготовленні декількох виробів собівартість одиниці продукції обчислюється діленням витрат на кількість випущених одиниць.

Попроцесний метод. Даний метод обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції застосовується у тих виробництвах, де серійно або масово виготовляють однорідну або приблизно однакову продукцію чи має місце безперервний виробничий цикл.

Серійне виробництво характеризується широкою номенклатурою виробів, які складаються з великої кількості деталей. *Масове виробництво* відрізняється обмеженою номенклатурою і великою кількістю продукції різних найменувань, що безперервно виготовляється впродовж тривалого часу.

До таких виробництв відносять хімічну, нафтопереробну, текстильну, цементну, добувні та інші галузі промисловості серійного і масового типу виробництва. У будівельному виробництві даний метод обліку затрат поширений у діяльності кар'єрів (піщаних, глиняних, кам'яних, вапнякових тощо).

Собівартість одиниці продукції розраховується шляхом ділення собівартості виробництва за певний період на кількість виробів, випущених за цей період.

Характерною особливістю попроцесного методу калькулювання є те, що паралельно з виробничим процесом відбувається процес нагромадження витрат. Прямі затрати обліковують за підрозділами на основі даних первинної документації. Поряд з прямими матеріальними і трудовими затратами, в системі попроцесного обліку до прямих затрат можуть бути віднесені й витрати, пов'язані з підготовкою до виробництва, контролем за ходом виробництва, амортизація (при умові їх локалізації всередині одного підрозділу). Розподіляються витрати за калькуляційними об'єктами з допомогою різних способів.

Попередільний метод. Застосовується на виробництвах з однорідною за вихідною сировиною, матеріалом і характером обробки масовою продукцією. Перетворення сировини в готову продукцію на таких підприємствах відбувається в умовах безперервного і короткого технологічного процесу чи ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких являють собою окремі самостійні переділи (фази, стадії) виробництва (наприклад, у хімічній, нафтохімічній, лісовій, металургійній, текстильній, шкіряній, харчовій галузях промисловості). Попередільний метод обліку застосовується також у виробництвах з комплексним використанням сировини.

Досить широка сфера застосування попередільного методу обліку виробничих затрат на підприємствах будівельної індустрії. Даний метод використовується в цегляному виробництві, на підприємствах будівельної індустрії, зокрема при виробництві збірного залізобетону, деревообробних цехах тощо.

При попередільному методі, як правило, застосовують напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. При цьому витрати на виробництво, починаючи з підготовки або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту, враховуються в кожному цеху (переділі, фазі, стадії), включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху. У зв'язку з цим собівартість продукції, випущеної кожним наступним цехом, складається з понесених ним витрат і собівартості напівфабрикатів.

При застосуванні попередільного методу облік витрат ведеться за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції по переділах.

Перелік переділів, фаз, стадій виробництва, за якими здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції, порядок визначення калькуляційних груп продукції встановлюється на підприємствах в сучасних умовах самостійно.

Собівартість одиниці готової продукції в умовах використання даного методу складається із собівартості напівфабрикатів кожного переділу зокрема (в розрахунку на одиницю).

Нормативний метод. Даний метод вважається найбільш передовим і прогресивним. Його можна використовувати у будь-яких виробництвах і господарствах. *Найбільш важливими принципами нормативного обліку є облік затрат на виробництво за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм.* За цим алгоритмом і визначається фактична собівартість продукції.

Нормативні затрати на плановий випуск розраховуються на основі діючих науково обґрунтованих норм затрат ще до початку виготовлення продукції чи виконання робіт, у зв'язку з чим є змога передбачити наперед величину собівартості продукції. Дана обставина робить цей метод не лише методом обліку, але й методом управління.

У процесі виробничої діяльності можуть мати місце відхилення від нормативних затрат, а також зміна самих виробничих норм затрат матеріалів, палива, енергії, нормативів заробітної плати і т. ін. як в сторону збільшення, так і в сторону зменшення. У зв'язку з цим фактична собівартість (Ф с/в) визначається таким чином: $Ф\ с/в = Н\ с/в \pm Вн \pm Зн$, де Н с/в – нормативна собівартість; Вн – відхилення від норм; Зн – зміна норм.

Калькулювання на базі повних затрат. Це метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість усіх (змінних і постійних) виробничих затрат.

Калькулювання повних витрат здійснюється, як правило, по замовленнях або по процесах.

При цьому методика калькулювання нагадує вітчизняну, зокрема, в процесі використання калькулювання по замовленнях, прямі затрати в момент їх виникнення відносяться безпосередньо на те чи інше замовлення.

Накладні витрати розподіляються між замовленнями щомісяця пропорційно до встановленої бази розподілу (до прямої зарплати, машино-годин тощо).

Що ж стосується калькулювання по процесах, то воно об'єднує в собі вітчизняні попроцесний і попередільний методи.

Складність калькулювання по процесах залежить від кількості процесів та технології обробки, наявності і величини незавершеного виробництва.

Простий метод калькулювання може бути застосований підприємствами, що здійснюють виробництво однорідної продукції (гідроелектростанції, видобуток нафти, газу, вугілля тощо).

У цих підприємствах немає незавершеного виробництва або його величина така незначна, що дозволяє не враховувати його в процесі калькулювання.

Тому в цих виробництвах облік витрат ведеться по підприємству загалом, а фактична собівартість продукції визначається сумою всіх витрат звітного періоду (місяця).

Процес калькулювання ускладнюється в умовах, коли підприємство виготовляє різні види продукції і постійно має значний обсяг незавершеного виробництва.

В такому разі облік організовується по кожному виду продукції (групі однорідних видів продукції), а калькулювання собівартості кожного виду продукції здійснюється з урахуванням залишків незавершеного виробництва, тобто фактична собівартість виготовленої продукції визначається як сума незавершеного виробництва на початок місяця та витрат на виробництво продукції протягом місяця і різниці незавершеного виробництва на кінець місяця.

Залишок незавершеного виробництва визначається інвентаризацією або за даними оперативного обліку і оцінюється за плановою (нормативною) собівартістю або за собівартістю еквівалентної одиниці продукції.

Еквівалентна одиниця готової продукції – це вимір продукції, обробленої за звітний період.

Кількість еквівалентної одиниці готової продукції визначається множенням кількості оброблених виробів на відсоток їх готовності.

Тобто, якщо підприємство виготовило за місяць 8000 одиниць продукції, а ще 1000 одиниць наполовину, то витрати підприємства еквівалентні витратам на виготовлення 8500 одиниць готової продукції:

$$8000 + ((1000 \cdot 50\%) \cdot 100) = 8500$$

Калькулювання по процесах при такому підході включає:

- розрахунок кількості еквівалентних одиниць;
- визначення виробничих витрат;
- калькулювання собівартості еквівалентної одиниці продукції;
- калькулювання собівартості готової продукції та незавершеного виробництва.

Калькулювання на базі змінних витрат. Це метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат.

Принципова відмінність системи калькулювання змінних витрат від системи калькулювання повних витрат полягає у підході до постійних виробничих накладних витрат. Постійні виробничі витрати розглядаються як витрати періоду і списуються за рахунок прибутку. У собівартість незавершеного виробництва і готової продукції включаються тільки змінні виробничі витрати.

Система калькулювання змінних витрат дозволяє визначити маржинальний дохід, який широко застосовується для аналізу прибутковості та прийняття управлінських рішень.

Маржинальний дохід – це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами підприємства. Він відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу тощо) у покриття постійних витрат та формування прибутку.

З урахуванням цього можна визначити цей показник як суму постійних витрат і прибутку.

Система калькулювання змінних витрат надає інформацію, необхідну для прийняття поточних рішень щодо: оптимізації виробничої програми; ціноутворення; купування чи виготовлення комплектуючих виробів; розширення або скорочення виробництва певної продукції тощо.

Калькулювання на основі діяльності. Цей підхід орієнтований на скорочення тривалості процесу виробництва.

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом "продукція споживає ресурси", калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція споживає виробничі процеси (операції), а процеси споживають певні ресурси.

Такий підхід обумовлений тим, що технологічний час складає, найчастіше, не більше 15% процесу виробництва, решту складають операції (транспортування, збереження, контроль тощо), які збільшують витрати, але не збільшують вартості виробу.

Для цього всі операції поділяються на чотири групи:

1. Операції на рівні одного виробу (свердлування, зварювання тощо).
2. Операції на рівні партії виробів (налагодження устаткування, транспортування виробів).
3. Операції на рівні певного виду продукції (збереження технічних умов виробництва цієї продукції).
4. Операції на рівні підприємства (управління, освітлення тощо).

Принципова відмінність системи калькулювання на основі діяльності від традиційної системи калькулювання змінних витрат полягає в підході до розподілу накладних витрат.

Накладні витрати, що мають спільний фактор витрат, об'єднуються в однорідні сукупності. При цьому накладні витрати, які традиційно вважались постійними, розглядаються як довгострокові постійні витрати, змінна величина яких пов'язана зі зміною відповідних факторів. Тому накладні витрати розподіляють між виробами диференційовано, тобто для кожної сукупності витрат обирають відповідну базу (фактор) розподілу, а потім розраховують величину цих витрат на одиницю фактора.

Таким чином, калькулювання на основі діяльності передбачає спершу групування накладних витрат за основними видами діяльності, а відтак – розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

Дана система калькулювання використовується з метою обґрунтування управлінських рішень та прийняття найбільш виважених з усієї сукупності їх.

«Стандарт – кост». Основною ідеєю методу "стандарт-кост" є розробка норм, до яких підприємство повинно прагнути.

З допомогою методу "стандарт-кост" заздалегідь встановлюється величина затрат у вигляді норм. Відхилення, виявлені в оперативному порядку сигналізують про негативні обставини у виробничому процесі, на які менеджери повинні звернути увагу, тобто прийняти відповідні рішення. Виявлені ж відхилення в процесі здійснення господарської діяльності – це та

інформація, яка необхідна керівникам для прийняття своєчасних управлінських рішень і є найбільш цінною в регулюванні виробничого процесу.

Основною метою системи "стандарт-кост" є визначення неефективної роботи підприємства шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними.

Система „стандарт-кост” розглядається як один з важливих інструментів контролю затрат. Найголовніше в цій системі - визначення ще до початку виробничого процесу стандартних витрат і здійснення суворого контролю за їх дотриманням зі сторони відповідальних осіб. Характерною особливістю цієї системи є не документальне виявлення відхилень від норм в процесі витрачання засобів, а відображення відхилень в бухгалтерських записах на спеціальних рахунках. Перед відповідальними працівниками ставиться завдання не документувати, а не допускати і своєчасно усувати відхилення, що виникають.

В умовах системи „стандарт-кост” бухгалтерська робота зводиться до обліку і виявлення незначних відхилень від стандартів.

“Директ-костинг”. Характерною ознакою даної системи є поділ усіх витрат на дві основні групи: змінні, тобто ті, які залежать від обсягу виробництва і зростають у зв'язку із збільшенням випуску продукції і постійні (умовно-постійні), які не залежать від обсягу виробництва і практично завжди залишаються на одному і тому ж рівні.

Змінні затрати з точки зору контролю за їх раціональністю завжди вимагають більшої уваги, ніж постійні, які нараховуються рівними сумами за однакові проміжки часу. Перевитрати, які викликають перевищення фактичної собівартості над плановою, як правило, виникають у сфері змінних затрат. Тому дуже важливо встановити контроль якраз за змінними затратами. У зв'язку з цим собівартість планується і обліковується в частині одних лише змінних затрат. Що ж стосується постійних витрат, то вони (будучи зібрані на окремому рахунку) щомісячно або один раз в рік списуються безпосередньо на дебет рахунку “Прибутки і збитки”. Таким чином, валовий прибуток доводиться до рівня (величини) чистого прибутку.

Обмеження собівартості продукції лише змінними витратами дає змогу спростити нормування, планування, облік і контроль статей затрат, що залишились: собівартість стає “більш наглядною”, а окремі затрати – краще контрольованими. Адже чим більше контрольованих об'єктів, тим сильніше розсіюється увага між ними, тим слабшим стає контроль.

Проте це не означає, що постійні витрати взагалі не контролюються. Навпаки, з самого початку здійснюється жорстка перевірка всіх постійних витрат і обґрунтованості їх рівня, розробляється їх кошторис, як по підприємству в цілому, так і по окремих виробничих підрозділах. Обліковані фактичні витрати порівнюються з витратами по кошторису і виявляється рівень господарювання у кожному підрозділі, про що свідчить економія чи перебитрати порівняно з кошторисом. Таким чином визначається вклад кожного підрозділу у формування кінцевого господарського результату по підприємству в цілому, так як поряд з економією або перебитратами за змінними затратами на формування прибутку впливає економія або перебитрати за постійними затратами.

Тема 11. Облік збутової діяльності та формування фінансових результатів

План

- 1. Поняття готової продукції, її оцінка та облік.**
- 2. Облік реалізованої продукції та визначення фінансових результатів від реалізації.**
- 3. Облік витрат на збут.**
- 4. Поняття доходів і витрат діяльності, їх склад та оцінка.**
- 5. Облік доходів і витрат від операційної діяльності.**
- 6. Облік доходів і витрат від іншої звичайної та надзвичайної діяльності.**
- 7. Облік фінансових результатів. Облік податку на прибуток.**
- 8. Облік використання прибутку та покриття збитків.**

1. Поняття готової продукції, її оцінка та облік

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» **готовою вважається продукція**, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, які передбачені договором або іншим нормативно-правовим актом.

Випущена з виробництва готова продукція здається на склад за накладними. В бухгалтерії на підставі накладних ведеться нагромаджувальна відомість випуску готової продукції, у якій випущена продукція групується за видами і сортами (номенклатурними номерами) і відображається за двома оцінками - за обліковою вартістю (плановою собівартістю або за відпускними цінами без ПДВ) і фактичною собівартістю. Такий порядок оцінки зумовлений тим, що фактичну собівартість готової продукції, випущеної протягом місяця з виробництва, визначають тільки наприкінці місяця після відображення всіх прямих затрат і розподілу непрямих витрат та складання звітної калькуляції.

Дані відомості випуску готової продукції є підставою для її оприбуткування.

Синтетичний облік наявності і руху готової продукції за фактичною собівартістю ведеться на активному рахунку 26 «Готова продукція».

Оприбуткування випущеної з виробництва продукції відображається по дебету рахунка 26 «Готова продукція» і кредиту рахунка 23 «Виробництво». Виконані і здані за актами замовникам роботи списуються з кредиту рахунка 23 «Виробництво» на дебет рахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

2. Облік реалізованої продукції та визначення фінансових результатів від реалізації

Підприємства реалізують свою продукцію покупцям на підставі укладених договорів (угод). Відпуск готової продукції покупцям оформляється накладною на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20), яка є

підставою для списання готової продукції підприємством-виробником, що здійснило її відпуск, для оприбуткування її підприємством-одержувачем та для дозволу на вивезення її з території підприємства-постачальника.

У накладній зазначаються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, ціна кожного виду і сорту продукції, що відпускається. За потреби (при значній кількості назв, видів готової продукції, що відпускається) накладна за формою № 20 складається як обов'язковий додаток до товарно-транспортної накладної (ф. № I-ТН або № I-ТР спирт). Якщо дані про готову продукцію, яка відпускається і вивозиться автотранспортом на сторону, вміщуються у товарно-транспортній накладній, то накладна за формою № М-20 не складається.

Згідно із Законом України «Про податок на додану вартість» постачальник (продавець) повинен надати підприємству-покупцю податкову накладну, форма і порядок заповнення якої затверджені наказом ДПА України. В податковій накладній, крім інших реквізитів, вказуються ціна, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає сплаті постачальнику. У разі звільнення від оподаткування готової продукції згідно зі ст. 5 Закону в податковій накладній зазначається «Звільнено від ПДВ» з посиланням на відповідний пункт ст. 5 Закону.

Податкова накладна виписується в двох примірниках, оригінал якої надається покупцеві (одержувачу готової продукції), а копія зберігається у підприємства (продавця) як звітний і розрахунковий податковий документ.

Податкова накладна надає право покупцю, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення до податкового кредиту (з віднесенням на дебет рахунка 641 «Розрахунки за податками») витрат по сплаті ПДВ постачальнику (продавцю) при придбанні матеріальних цінностей (робіт, послуг). Якщо покупець не є платником податку, то податкова накладна йому не надається.

Для проведення розрахунків з покупцем постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи, що підтверджують факт передачі (відпуску) матеріальних цінностей і їх оплату з зазначенням суми ПДВ.

Постачальник може включити до рахунка-фактури покупця, крім вартості відвантаженої продукції, вартість тари, відвантаженої з продукцією (якщо вона не включена у відпускну вартість продукції і оплачується понад її відпускну вартість), а також транспортні витрати.

Аналітичний облік відвантаження і реалізації продукції, а також розрахунків з покупцями і замовниками підприємства ведуть у відомості № 16 відвантаження, відпуску і реалізації продукції. Записи в цій відомості (як і в журналі - ордері № 6) здійснюють в лінійному (позиційному) порядку, що дає можливість бачити, за яким розрахунковим документом, яка сума підлягає до сплати покупцем (замовником), а також робиться відмітка про оплату. При спрощеній формі облік відвантаження і реалізації продукції ведуть у відомості ф. № В-6.

Законодавством для обліку реалізації встановлено метод нарахування. При методі нарахування датою реалізації вважається дата передачі права власності на продукцію (роботи, послуги) згідно з базисними умовами поставки, визначеними сторонами, незалежно від строку здійснення платежів.

У цьому разі датою реалізації вважається дата відвантаження готової продукції покупцям (а для робіт, послуг – дата оформлення документів, які засвідчують їх виконання).

Відповідно до національного Плану рахунків на відпускну вартість відвантаженої (реалізованої) покупцям готової продукції в бухгалтерському обліку підприємства робиться запис:

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

К-т 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

Одночасно робиться запис на списання виробничої собівартості реалізованої продукції:

Д-т рах. 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

К-т рах. 26 «Готова продукція».

Сума податкового зобов'язання по ПДВ, визначена за встановленою ставкою до суми доходу від реалізації готової продукції, відображається записом по дебету рахунка 701 «Доход від реалізації готової продукції» в кореспонденції з кредитом рахунка 641 «Розрахунки за податками».

Якщо на рахунок підприємства надходять кошти від покупців у порядку попередньої оплати за продукцію, що підлягає відвантаженню, то в бухгалтерському обліку роблять запис:

Д-т рах. 31 «Рахунки в банках»

К-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Одночасно одержана плата зараховується в дохід від реалізації звітного періоду записом:

Д-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

К-т рах. 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

При реалізації продукції в порядку попередньої оплати у підприємства виникає зобов'язання перед бюджетом по сплаті ПДВ, сума якого обчислюється за встановленою ставкою до суми доходу від реалізації і в бухгалтерському обліку відображається записом:

Д-т рах. 643 «Податкові зобов'язання»

К-т рах. 641 «Розрахунки за податками».

Відвантажена (реалізована) покупцям попередньо оплачена готова продукція за виробничою собівартістю списується з балансу записом:

Д-т рах. 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

К-т рах. 26 «Готова продукція».

Після відвантаження покупцям попередньо оплаченої готової продукції на суму податкового зобов'язання роблять запис:

Д-т рах. 701 «Доход від реалізації готової продукції»

К-т рах. 643 «Податкові зобов'язання».

Отже, на кредиті рахунка 70 «Доходи від реалізації» (субрахунки 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг») відображають суму доходів, одержаних підприємством від реалізації готової продукції, виконаних робіт і послуг, а на дебеті — нараховану суму ПДВ, що підлягає перерахуванню до бюджету.

Шляхом порівняння кредитового і дебетового оборотів рахунка 70 «Доходи від реалізації» підприємство визначає чистий дохід від реалізації

продукції (робіт, послуг), який списується на фінансові результати проведенням:

Д-т рах. 70 «Доходи від реалізації» (відповідний субрахунок)

К-т рах. 79 «Фінансові результати», субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

Дані рахунка 79 «Фінансові результати» використовують для складання Звіту про фінансові результати.

3. Облік витрат на збут

Витрати, пов'язані з реалізацією готової продукції, які здійснюються за рахунок підприємства-постачальника, відображають на рахунку 93 «Витрати на збут». До складу витрат на збут належать:

- витрати на тару й упаковку на складах готової продукції, якщо вони не передбачені технологічним процесом виробництва і не входять до виробничої собівартості продукції. Витрати на тару належать до складу витрат на збут у тому разі, якщо затарення й упаковка здійснюється після її здачі на склад;

- витрати на відшкодування складських, навантажувально-розвантажувальних, перевалочних, страхових витрат постачальника, які не включаються до ціни продукції згідно з умовами поставки, передбаченими угодою сторін;

- витрати на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових і посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду);

- витрати на оплату експортного (вивізного) мита і митних зборів;

- витрати на проведення реклами і передпродажну підготовку товарів (поширення цілеспрямованої інформації про переваги конкретної продукції, створення популярності і попиту на цю продукцію для оперативнішого просування її на ринку) та ін.

У міру здійснення зазначених витрат у бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 93 «Витрати на збут» у кореспонденції з кредитом рахунків:

20 «Виробничі запаси» (на вартість тари і тарних матеріалів, використаних для упаковки і затарення готової продукції);

23 «Виробництво», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (на вартість послуг власного автотранспорту та сторонніх організацій при перевезенні відвантаженої продукції, навантажувально-розвантажувальні та інші роботи);

66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» (на суму заробітної плати, нарахованої працівникам за роботи по упаковці, затаренню та відвантаженню готової продукції покупцям; нараховані збори на соціальне та пенсійне страхування) та ін.

Наприкінці звітнього періоду витрати, відображені на дебеті рахунка 93 «Витрати на збут», списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка 79 «Фінансові результати», субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

4. Поняття доходів і витрат діяльності, їх склад та оцінка

Доходи і витрати за видами діяльності, в результаті яких вони виникають, поділяються на доходи (збитки) і витрати від звичайної діяльності та від надзвичайних подій.

Під **звичайною діяльністю** розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її або які виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Прикладом звичайної діяльності є виробництво і реалізація продукції (робіт, послуг), розрахунки з постачальниками і покупцями, працівниками, банківськими установами тощо. Як супровідні до звичайної діяльності належать такі операції, як переоцінка активів, списання знецінених запасів, курсові різниці, які виникають по валютних операціях, економічні санкції за порушення договірних зобов'язань або податкового законодавства тощо.

Звичайна діяльність поділяється на операційну та іншу (інвестиційну і фінансову). Під *операційною діяльністю* розуміють основну діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не належать до інвестиційної або фінансової діяльності.

Основна діяльність — це діяльність, пов'язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), яка є визначальною метою створення підприємства і забезпечує основну частину його доходу. Так, для виробничих підприємств такою діяльністю є придбання виробничих запасів (сировини, матеріалів, комплектуючих виробів тощо), виготовлення і реалізація готової продукції; для торговельного підприємства — придбання і реалізація товарів і т.д.

Витрати, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями: виробництво, збут, реалізація. Вони відображаються, як відомо, на таких рахунках, як 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Під *інвестиційною діяльністю* розуміють придбання і реалізацію тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не становлять еквівалент грошових коштів (наприклад, інвестиції в асоційовані або дочірні підприємства, сумісна діяльність тощо).

Під *фінансовою діяльністю* розуміють діяльність, яка приводить до зміни величини і складу власного і позикового капіталу.

Надзвичайна діяльність — це операції і події, які відрізняються від звичайних і не відбуваються часто або регулярно. До них належать техногенні аварії, стихійне лихо, пожежі тощо. Втрати внаслідок таких подій, покриті за рахунок страхових відшкодувань та інших джерел, враховуються при розрахунку фінансових результатів від надзвичайної діяльності.

Виходячи із класифікації доходів і витрат за видами діяльності і функціями побудована система рахунків бухгалтерського обліку для відображення формування фінансових результатів діяльності підприємства та визначення чистого доходу (прибутку) чи збитку звітного періоду, а також для складання Звіту про фінансові результати.

5. Облік доходів і витрат від операційної діяльності

Для обліку доходів від операційної діяльності Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено два синтетичні рахунки: № 70 “Доходи від реалізації” та № 71 “Інший операційний дохід”.

Рахунок № 70 “Доходи від реалізації” має такі субрахунки:

701 – “Дохід від реалізації готової продукції”;

702 – “Дохід від реалізації товарів”;

703 – “Дохід від реалізації робіт і послуг”;

704 – “Вирахування з доходу”;

705 – “Перестраховання”.

На рахунку № 71 “Інший операційний дохід” ведеться облік в розрізі таких субрахунків:

710 – “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”;

711 – “Дохід від реалізації іноземної валюти”;

712 – “Дохід від реалізації інших оборотних активів”;

713 – “Дохід від операційної оренди активів”;

714 – “Дохід від операційної курсової різниці”;

715 – “Одержані штрафи, пені, неустойки”;

716 – “Відшкодування раніше списаних активів”;

717 – “Дохід від списання кредиторської заборгованості”;

718 – “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів”;

719 – “Інші доходи від операційної діяльності”.

Доходи від реалізації формуються на основі надходження коштів від покупців та замовників.

Облік розрахунків з покупцями і замовниками ведеться у Журналі-ордері № 11 і Відомостях № 5 і 16, а за журнальної форми – відповідно у Журналі № 3 і Відомості № 3.1. У правій частині відомості робиться позначка про оплату (зарахування авансів) чи інші форми розрахунків. Сума неоплачених рахунків характеризує сальдо дебетове на рахунку 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”.

На підставі зазначених реєстрів в обліку робляться такі записи:

Дт рах. 36 Кт рах. 70.1 - пред’явлено рахунок покупцям за відпущену готову продукцію;

Дт рах. 36 Кт рах. 70.2 - пред’явлено рахунок покупцям за відпущені їм товари;

Дт рах. 36 Кт рах. 70.3 – пред’явлено рахунок замовникам за виконані роботи, надані послуги;

Дт рах. 36 Кт рах. 71.2 – пред’явлено рахунок покупцям за відпущені матеріальні цінності, послуги;

Дт рах. 70, 71 Кт рах. 64.1 – нараховано до бюджету ПДВ із виконаних робіт, відпущених цінностей, послуг;

Дт рах. 30, 31 Кт рах. 36 – оплата за роботи, матеріальні цінності та послуги;

Дт рах. 63 Кт рах. 36 – зарахування взаєморозрахунків за бартерними контрактами.

6. Облік доходів і витрат від іншої звичайної та надзвичайної діяльності

6.1. Облік доходів і витрат від іншої звичайної діяльності

Крім операційної діяльності підприємства і організації можуть займатися ще й іншими видами діяльності, а саме фінансовою та інвестиційною. За вказаними видами діяльності можуть мати місце певні витрати і відповідно доходи.

Для обліку витрат і доходів, які виникають внаслідок фінансової та інвестиційної діяльності, Планом рахунків передбачені рахунки 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати» та відповідно 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи».

По дебету рахунків 95, 96 та 97 відображається сума визнаних витрат, які знаходять своє відображення на таких субрахунках наведених рахунків, а саме:

Рахунок № 95 «Фінансові витрати» має такі субрахунки:

951 – “Відсотки за кредит”;

952 – “Інші фінансові витрати”.

До **рахунку № 96 «Втрати від участі в капіталі»** відкрито такі субрахунки:

961 – “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства”;

962 – “Втрати від спільної діяльності”;

963 – “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”.

Рахунок № 97 «Інші витрати» має такі субрахунки:

971 – “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”;

972 – “Втрати від зменшення корисності активів”;

974 – “Втрати від неопераційних курсових різниць”;

975 – “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”;

976 – “Списання необоротних активів”;

977 – “Інші витрати звичайної діяльності”.

По кредиту рахунків 95 «Фінансові витрати» та 97 «Інші витрати» відображається списання відповідно на рахунки 792 “Результат фінансових операцій” та 793 “Результат іншої звичайної діяльності”.

Доходи від іншої звичайної діяльності обліковуються на відповідних субрахунках за їх видами у розрізі таких рахунків:

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» має такі субрахунки:

721 – “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”;

722 – “Дохід від спільної діяльності”;

723 – “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”.

До **рахунку № 73 «Інші фінансові доходи»** відкрито субрахунки:

731 – “Дивіденди одержані”;

732 – “Відсотки одержані”;

733 – “Інші доходи від фінансових операцій”.

Рахунок № 74 «Інші доходи» має такі субрахунки:

741 – “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”;

742 – “Дохід від відновлення корисності активів”;

744 – “Дохід від неопераційної курсової різниці”;

745 – “Дохід від безоплатно одержаних активів”;

746 – “Інші доходи від звичайної діяльності”.

По кредиту вказаних субрахунків відображаються отримані доходи, які наприкінці місяця відносяться на рахунок № 79 «Фінансові результати».

6.2. Облік витрат і доходів від надзвичайних подій

Не відносяться до звичайної діяльності підприємства, а є окремими об'єктами обліку витрати і доходи від надзвичайних подій.

Надзвичайна подія — подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, і не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

До витрат від надзвичайних подій належать:

- втрати від стихійного лиха;
- втрати від техногенних катастроф і аварій;
- інші надзвичайні витрати.

Зазначені витрати можуть бути частково відшкодовані страховою організацією (якщо майно було застраховано), з бюджету та іншими сторонніми організаціями.

Для обліку витрат і доходів, які виникають внаслідок надзвичайних подій, Планом рахунків передбачені рахунки 99 «Надзвичайні витрати» та 75 «Надзвичайні доходи».

По дебету рахунка 99 «Надзвичайні витрати» відображається сума визнаних витрат, по кредиту — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат, пов'язаних з надзвичайними подіями, належать як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (вартість використаних матеріалів, заробітна плата, нарахована працівникам, послуги сторонніх організацій тощо).

Рахунок 99 «Надзвичайні витрати» ведеться за субрахунками:

- 991 «Втрати від стихійного лиха»,
- 992 «Втрати від техногенних катастроф і аварій»,
- 993 «Інші надзвичайні витрати».

Рахунок 75 «Надзвичайні доходи» призначено для обліку доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій. Ведеться за субрахунками:

- 751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»,
- 752 «Інші надзвичайні доходи».

По кредиту рахунка 75 «Надзвичайні доходи» та його субрахунків відображається визнана сума доходів, зокрема сума належного відшкодування страховими організаціями витрат від надзвичайних подій (якщо майно підприємства було застраховано), по дебету — списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

При цьому відповідно до п. 31 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій. Методика розрахунків для включення до фінансової звітності витрат від надзвичайних подій наведено в додатку 3 до Положення (стандарту) 16.

Під час складання Звіту про фінансові результати в статтях «Надзвичайні доходи» і «Надзвичайні витрати» відображають відповідно: неоплачені збитки від надзвичайних подій, включаючи витрати на запобігання виникнення втрат від стихійного лиха і техногенних аварій, визначених за вирахуванням страхового відшкодування і покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи або збитки від інших подій і операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій згідно з положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».

Зміст і вартісна оцінка доходів і витрат від кожної надзвичайної події окремо розкривається в примітках до фінансової звітності.

7. Облік фінансових результатів

Для узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати», який ведеться за субрахунками:

791 «Результат основної діяльності»,

792 «Результат фінансових операцій»,

793 «Результат іншої звичайної діяльності»,

794 «Результат надзвичайних подій».

По кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

По кредиту субрахунку 791 «Результат основної діяльності» підприємства відображають суму доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності в кореспонденції з дебетом рахунків: 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід».

На дебет субрахунку 791 «Результат основної діяльності» наприкінці звітного періоду в порядку закриття рахунків списують:

— собівартість реалізованої готової продукції, товарів, послуг (з кредиту рахунка 90 «Собівартість реалізації»);

— адміністративні витрати (з кредиту рахунка 92 «Адміністративні витрати»);

— витрати на збут (з кредиту рахунка 93 «Витрати на збут»);

- належну за даними бухгалтерського обліку суму податку на прибуток від звичайної діяльності (з кредиту рахунка 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності»).

Шляхом порівняння на субрахунку 791 «Результат основної діяльності» кредитового обороту (загальна сума одержаних доходів від реалізації та інший операційний дохід) з дебетовим оборотом (загальна сума операційних витрат з урахуванням суми податку на прибуток від звичайної діяльності) визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності підприємства.

Визначену суму фінансового результату від основної діяльності списують на фінансово-результатний активно-пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» записом:

— на суму одержаного прибутку:

Д-т рах. 791 «Результат основної діяльності»

К-т рах. 441 «Прибуток нерозподілений»;

— на суму збитку:

Д-т рах. 442 «Непокриті збитки»

К-т рах. 791 «Результат основної діяльності».

Субрахунок 793 «Результат іншої звичайної діяльності» призначений для визначення фінансових результатів іншої звичайної діяльності.

На кредит субрахунку 793 в кореспонденції з дебетом рахунка 74 «Інші доходи» списують доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, від неопераційної курсової різниці, від безоплатно одержаних активів та від іншої звичайної діяльності (зокрема, від списання кредиторської заборгованості по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудволу, яка визнана доходом, та ін.).

На дебеті субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунка 97 «Інші витрати» списують витрати, які виникли в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але які не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг (зокрема, собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від неопераційних курсових різниць і від уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій та інші витрати звичайної діяльності).

Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даними субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності», відповідними записами списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

За даними субрахунку 794 «Результат надзвичайних подій» визначають прибуток (збиток) від надзвичайних подій. На кредит цього субрахунку в кореспонденції з дебетом рахунка 75 «Надзвичайні доходи» списують доходи, одержані від надзвичайних подій (суми відшкодованих збитків від надзвичайних подій), а на дебет (у кореспонденції з кредитом рахунка 99 «Надзвичайні витрати») — втрати від надзвичайних подій (втрати від стихійного лиха, техногенних катастроф, аварій, пожежі тощо).

Сальдо субрахунку 794 «Результат надзвичайних подій» наприкінці звітної періоду списують відповідним записами на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Таким чином на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» формуються фінансові результати від усіх видів діяльності підприємства за звітний період — основної діяльності, фінансових операцій та іншої звичайної діяльності.

Облік податку на прибуток

Ставки податку на прибуток, об'єкти оподаткування і порядок визначення оподаткованого прибутку, порядок обчислення і сплати податку, обов'язки і відповідальність платників регламентуються Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку «Звіт про фінансові результати».

Відповідно до Плану рахунків облік податку на прибуток ведеться на рахунку 98 «Податки на прибуток» за субрахунками:

981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності»,

982 «Податки на прибуток від надзвичайних подій».

На субрахунку 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності» ведуть облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, визначеної за встановленою ставкою від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування).

На субрахунку 982 «Податки на прибуток від надзвичайних подій» відображають суму податку, яка підлягає сплаті з прибутку від надзвичайних подій.

При цьому треба мати на увазі, що у Звіті про фінансові результати чистий прибуток (збиток) обчислюється як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності і надзвичайного доходу, надзвичайних затрат і податку з надзвичайного прибутку. У статтях звіту «Надзвичайні доходи» та «Надзвичайні затрати» відповідно відображають:

— прибуток або збиток від інших подій і операцій, що відповідають визначенню надзвичайних подій;

— невідшкодовані збитки від надзвичайних подій, включаючи затрати на запобігання виникнення втрат від стихійного лиха, техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування і покриття втрат від надзвичайних подій за рахунок інших джерел.

Збитки від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності.

Приклад. Підприємством за звітний період одержано прибутку від звичайної діяльності підприємства на суму 328 000 грн. Внаслідок стихійного лиха підприємство зазнало збитків на суму 60 000 грн., які були частково покриті за рахунок коштів державного бюджету в сумі 20 000 грн.

Відповідно до податкового законодавства на суму невідшкодованих затрат зменшується оподаткований податком прибуток. Виходячи з цього, підприємства складають розрахунок:

- 1) на суму невідшкодованого збитку ($60\,000 - 20\,000 = 40\,000$ грн.);
- 2) на суму зменшення податку на прибуток з урахуванням збитку від надзвичайних подій ($40\,000 \times 21\% : 100\% = 8\,400$ грн.);
- 3) визначають суму збитків від надзвичайних подій за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих збитків ($40\,000 - 8\,400 = 31\,600$ грн.);
- 4) визначають суму чистого прибутку, який підлягає оподаткуванню ($328\,000 - 31\,600 = 296\,400$ грн.);
- 5) визначають суму податку з прибутку (за ставкою 21 %) ($296\,400 \times 21\% : 100\% = 62\,244$ грн.).

На суму нарахованого податку з прибутку в бухгалтерському обліку роблять запис:

Д-т рах. 98 «Податки на прибуток»

К-т рах. 641 «Розрахунки за податками».

Наприкінці року сума нарахованого податку на прибуток списується на фінансові результати діяльності підприємства записом по дебету рахунка 79 «Фінансові результати» в кореспонденції з кредитом рахунка 98 «Податки на прибуток».

Після цього запису за даними рахунка 79 «Фінансові результати» визначають чистий фінансовий результат, який відповідними записами списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Отже, чистий прибуток від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування і сумою податку на прибуток.

8. Облік використання прибутку та покриття збитків

Фінансові результати від усіх видів діяльності (основної діяльності, фінансових операцій, надзвичайних подій), як зазначалося раніше, наприкінці звітного періоду списуються на фінансово-результатний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», який ведеться за субрахунками:

441 «Прибуток нерозподілений»,

442 «Непокриті збитки»,

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Згідно із законодавством одержаний підприємством прибуток на субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» відображається наростаючим підсумком з початку року і до кінця року показується нерозподіленим. Використання одержаного прибутку протягом року відображається на дебеті субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» в кореспонденції з кредитом рахунків:

40 «Статутний капітал» (на суму прибутку, використаного на збільшення статутного капіталу);

43 «Резервний капітал» (на суму прибутку, використаного на створення або поповнення резервного капіталу);

67 «Розрахунки з учасниками» (на суму дивідендів, нарахованих акціонерам за простими і привілейованими акціями, а також нарахованої належної суми прибутку учасникам, які вибувають).

Субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» — активний; виконує функцію регульовального контрарного рахунку по відношенню до пасивного субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений».

Ведення цього субрахунку забезпечує інформацію на будь-яку звітну дату про суму одержаного з початку року прибутку (за даними субрахунку 441), суму використаного прибутку (за даними субрахунку 443) і суму невикористаного прибутку, що залишилася на звітну дату в господарському обороті підприємства (як різниця між залишками зазначених субрахунків).

При складанні річного звіту сума використаного прибутку списується на зменшення нерозподіленого прибутку записом по дебету субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» і кредиту субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

У бухгалтерському балансі, складеному на 1 січня наступного за звітним року, по статті «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» відображається сума невикористаного на цю дату прибутку (або непокритого збитку).

Збитки підприємства, облік яких ведеться на активному субрахунку 442 «Непокриті збитки», за рішенням керівника (власника) підприємства списуються за рахунок нерозподіленого прибутку або резервного капіталу, що в бухгалтерському обліку відображається записом по кредиту субрахунку 442

«Непокриті збитки» і дебету відповідно рахунків: 441 «Прибуток нерозподілений» або 43 «Резервний капітал» (залежно від джерела покриття збитків підприємства).

Тема 12. Облік власного капіталу та залучених коштів

План

1. Поняття “власний капітал” та його складові.
2. Облік власного капіталу в системі рахунків.
3. Облік забезпечення майбутніх витрат та платежів.
4. Облік цільового фінансування та цільових надходжень.
5. Облік зобов’язань.
6. Облік кредитів.

1. Поняття “власний капітал” та його складові

Під *капіталом* розуміють джерела життєдіяльності підприємства, за допомогою яких функціонує і здійснює свою діяльність підприємство. З господарської позиції капітал об’єднує майно, власність підприємства, що включає конкретні, придатні для здійснення діяльності блага, активи, здатні в майбутньому приносити економічні вигоди. З юридичної точки зору, капітал – це абстрактне право розпоряджатися майном підприємства, власність, що належить засновникам підприємства після погашення зобов’язань. З позиції бухгалтерського обліку, капітал являє собою суму ресурсів, інвестованих у бізнес, у діяльність підприємства. Такими ресурсами формування майна підприємства є власні та залучені зі сторони джерела, що створюються з власним і залученим капіталом.

Власний капітал – це ресурси підприємства, акумульовані його власниками у вигляді внесків до статутного капіталу, а також набутого за час діяльності майна. *Власний капітал* – це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності і використовуються ним для формування його активів. Власний капітал – це власні джерела підприємства, які без визначення строків повернення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з уже оподаткованого прибутку. Майно, активи формуються за рахунок інвестованого в них власного капіталу і являють собою чисті активи підприємства.

В момент створення підприємства його стартовий капітал втілюється в активах, інвестованих засновниками (учасниками) у майно підприємства. Здійснюючи підприємницьку діяльність, підприємство також використовує залучені кошти, в результаті чого виникають борги. Якщо відому балансову формулу (Активи = Пасиви) трансформувати наступним чином:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов’язання},$$

то пріоритетність зобов’язань у порівнянні з власним капіталом можна представити:

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

Це означає, що за необхідності власний капітал повертається засновникам за залишковим принципом, після погашення зобов’язань підприємства.

Боргові зобов'язання підтверджують права і вимоги кредиторів щодо активів підприємства і мають вищий пріоритет порівняно з вимогами власників. Тому П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає **власний капітал** як частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

До власного капіталу відносяться: статутний капітал, пайовий капітал, додатково вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал. Основний зміст поелементної класифікації власного капіталу наведено в табл. 12.1.

Таблиця 12.1.

Структура і зміст власного капіталу

№ з/п	Стаття власного капіталу	Зміст
1	2	3
1	Статутний капітал	Зареєстрована вартість простих та привілейованих акцій для акціонерних товариств і сума оголошеного статутного капіталу для інших підприємств, що зафіксована у статутних документах
2	Пайовий капітал	Сума пайових внесків фізичних і юридичних осіб, якщо це передбачено статутними документами
3	Додатково вкладений капітал	Сума перевищення вартості продажу акцій над їх номінальною вартістю (емісійний дохід)
4	Інший додатковий капітал	Додаткові внески засновників без прийняття рішення про зміни розміру статутного капіталу; сума дооцінки необоротних активів; вартість активів, безоплатно отриманих підприємством від фізичних або юридичних осіб; інші види додаткового капіталу
5	Резервний капітал	Сума резервів, створених підприємством відповідно до діючого законодавства або статутних документів за рахунок нерозподіленого прибутку
6	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Сума нерозподіленого прибутку поточного і минулих років, а також використаного у звітному році прибутку; сума непокритих збитків поточного і минулих років
7	Неоплачений капітал	Заборгованість власників (учасників) за внесками до статутного капіталу
8	Вилучений капітал	Вартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у своїх акціонерів, учасників

Основним елементом власного капіталу є **статутний капітал** – один з основних показників, що характеризує розміри зареєстрованих внесків засновників, учасників в діяльність створеного ними підприємства. Він відображається в сумі, що зареєстрована в установчих документах як сукупність внесків (часток, акцій за номінальною вартістю, пайових внесків) засновників (учасників) підприємства.

Розмір статутного капіталу, а також рішення про його збільшення або зменшення обов'язково реєструється в Державному реєстрі господарських

одиниць. Сума статутного капіталу за балансом підприємства та сума, зареєстрована в Державному реєстрі, повинні бути тотожними.

Частка капіталу, яка на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично не внесена засновниками, вважається **неоплаченим капіталом** підприємства. Суми неоплаченого, а також вилученого капіталу зменшують реальний розмір статутного капіталу, в балансі відображаються зі знаком мінус і вираховуються з підсумку першого розділу пасиву.

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності. Він складається з сум пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших підприємств, а також паїв членів колективних сільськогосподарських підприємств в сільському господарстві, одержаних в результаті розподілу на паї колективної власності.

Додатковий капітал складається з емісійного доходу, тобто доходу одержаного з різниці в ціні від первісного розміщення акцій власної емісії, якщо продажні ціни перевищують номінальну вартість акцій, додаткових внесків учасників, не зареєстрованих в статутних документах; дооцінки активів; безоплатного одержання необоротних активів; іншого додаткового капіталу.

Вилучений капітал відображає вартість акцій власної емісії у разі викупу їх в акціонерів, які на даний момент залишаються не розміщеними. Ці акції в подальшому можуть бути перепродані або анульовані. Вилучений капітал показується в балансі від'ємним числом і вираховується з підсумку першого розділу пасиву балансу.

Резервний капітал – це перераховані відповідно до чинного законодавства чи статутних документів резерви за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства. Кошти резервного капіталу використовуються відповідно до напрямів, передбачених в установчих документах. За рахунок резервного (страхового) капіталу покриваються непередбачені витрати і втрати, погашаються борги перед кредиторами при ліквідації товариства, виплачуються дивіденди за привілейованими акціями тощо.

Законом України “Про господарські товариства” передбачене створення в господарському товаристві резервного капіталу у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 % статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу передбачається установчими документами, але не може становити менше 5% суми чистого прибутку.

Нерозподілений прибуток – це прибуток, одержаний в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства, зменшений на суму прибутку використаного у звітному році, включаючи нарахування податку на прибуток. Нерозподілений прибуток є власністю акціонерів і збільшує суму власного капіталу. Якщо підприємство у звітному чи в минулих періодах спрацювало збитково, то у нього можуть виникнути **непокриті збитки**. На суму таких збитків зменшується величина власного капіталу у підсумку I розділу пасиву балансу.

Для обліку власного капіталу передбачені наступні рахунки IV класу: 40 “Статутний капітал”, 41 “Пайовий капітал”, 42 “Додатковий капітал”, 43

“Резервний капітал”, 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, 45 “Вилучений капітал”, 46 “Неоплачений капітал” (див. рис. 12.1).

Рахунки 40, 41, 45 і 46 використовують для формування статутного (пайового) капіталу підприємства.

Рахунки 42, 43, і 44 призначені для обліку власного капіталу, який створюється в процесі господарської діяльності підприємства, але не є статутним капіталом. Цей капітал належить власникам і направляється на задоволення потреб господарюючого суб’єкта, проте він не закріплений за кожним з учасників.

До IV класу долучено також рахунки, що не відносяться до власного капіталу: 47 “Забезпечення наступних витрат і платежів”, 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”. Облік різних видів довгострокових зобов’язань здійснюється на рахунках V класу, а поточні зобов’язання на рахунках VI класу.

Для обліку власного капіталу використовується журнал 7. Для обліку залученого капіталу у вигляді кредитів використовується журнал 2, для обліку поточної заборгованості – журнал 3 і відомості до нього. При журнально-ордерній формі облік капіталу ведеться у наступних журналах-ордерах: № 4 (використовується для обліку кредитів банку), № 8 і дебетова відомість № 7 (для обліку поточних зобов’язань), № 12 (для обліку власного капіталу), № 15 (для обліку фінансових результатів).

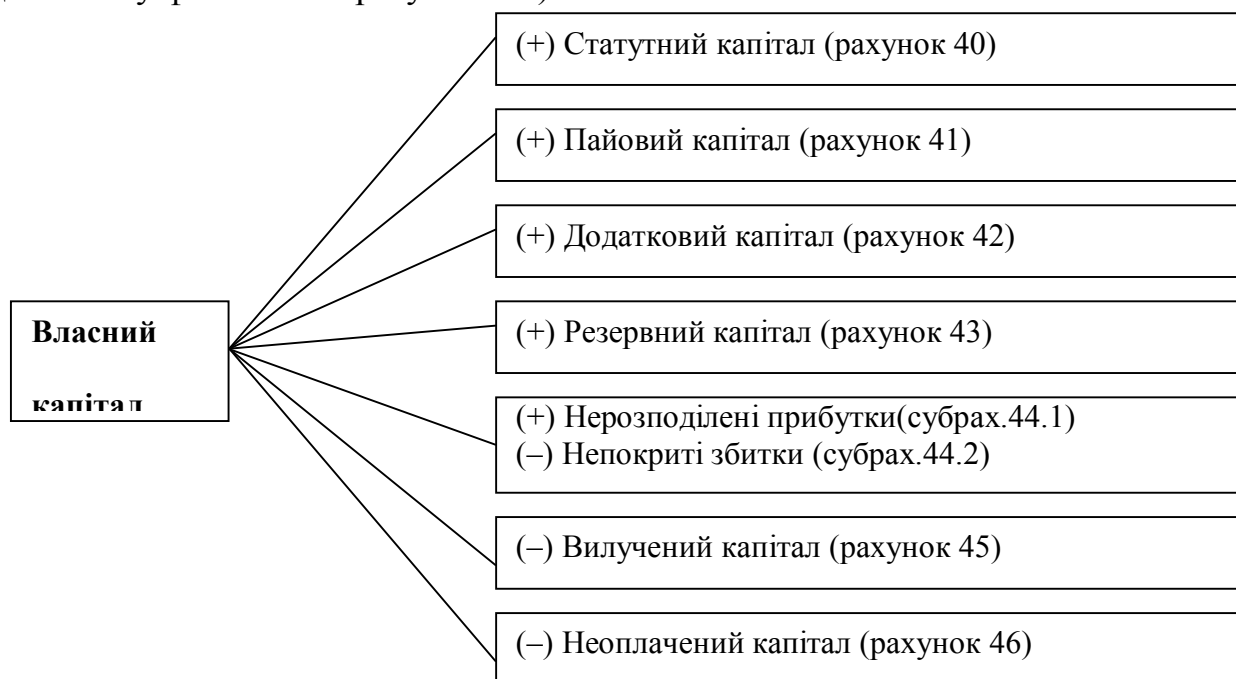


Рис. 12.1. Відображення власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку

В балансі власний капітал відображається у I розділі пасиву однойменної назви і символізує власність засновників (учасників) підприємства. Усі інші джерела майна, що стосуються забезпечення наступних витрат і платежів, довгострокової і поточної кредиторської заборгованості, доходів майбутніх періодів, та відображаються відповідно у II, III, IV, V розділах пасиву балансу, вважаються зобов’язаннями (залученим капіталом). При поверненні капіталу

насамперед проводиться сплата зобов'язань. Капітал власникам підприємства повертається за залишковим принципом.

2. Облік власного капіталу в системі рахунків

2.1. Порядок формування та облік статутного і пайового капіталу

Статутний капітал – це основне джерело, за рахунок якого функціонує і здійснює діяльність підприємство. Він створюється за рахунок внесків учасників, засновників, акціонерів. Його сума, як правило, визначається в установчих документах (у статуті чи в установчому договорі).

Статутний капітал – це зареєстрована сумарна вартість простих і привілейованих акцій для акціонерних товариств або загальна сума вкладів учасників інших підприємств, зафіксованих у статутних документах.

Джерелами формування статутного капіталу господарських товариств є грошові, матеріальні та інтелектуальні внески засновників. Внесок, оцінений у гривнях і відсотках, становить частку засновників у статутному капіталі.

Для товариств з обмеженою відповідальністю визначена мінімальна сума статутного капіталу на рівні 100 мінімальних розмірів заробітної плати, для акціонерних товариств – менше 1250 мінімальних розмірів зарплати працівників.

Учасники та засновники товариства з обмеженою відповідальністю відповідають за зобов'язаннями товариства у межах їх внеску (частки) в статутному капіталі, акціонери – у межах належних їм акцій.

Учасники повного товариства несуть солідарну відповідальність за боргами товариства усім своїм майном. У командитному товаристві частина учасників несе повну відповідальність, інша частина — у межах внесків у майно товариства.

Рішення про розмір статутного капіталу, його збільшення або зменшення приймається лише засновниками (власниками) підприємства та обов'язково реєструється в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України. Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному реєстрі підприємств та організацій України і припиняється в день виключення підприємства з реєстру в результаті завершення діяльності і його ліквідації.

Для узагальнення інформації про стан та зміни статутного капіталу призначений пасивний **рахунок 40 “Статутний капітал”**. За дебетом даного рахунка відображається зменшення статутного капіталу, а за кредитом – його збільшення.

Кредитове сальдо на рахунку 40 повинне відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому у статутних документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за кожним засновником (учасником), акціонером тощо.

Зміни статутного капіталу проводяться у встановленому чинним законодавством порядку, тільки після внесення відповідних змін в установчі документи. Ці зміни відображаються в бухгалтерському обліку .

Статутний капітал підприємства формується за рахунок внесків його учасників (засновників). Внески можуть здійснюватися у різних формах, зокрема внесенні:

- грошових коштів, у т. ч. в іноземній валюті;
- основних засобів та інших матеріальних цінностей;
- цінних паперів інших суб'єктів;
- прав користування землею, водою та іншими природними ресурсами, авторських прав;
- інших нематеріальних активів, в т. ч. інтелектуальної власності.

Збільшення статутного капіталу може бути здійснене лише після повного внесення всіма учасниками раніше зареєстрованих часток.

Статутний капітал господарських товариств (крім акціонерних) може збільшуватися за рахунок:

- додаткових внесків учасників;
- належних учасникам дивідендів;
- нерозподіленого прибутку.

Формування статутного капіталу та його збільшення відображається такими записами:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Зареєстровано статут (зміни до статуту щодо збільшення статутного капіталу) товариства	46	40
2	Здійснено внески до статутного капіталу:		
	- грошовими коштами	30, 31	46
	- основними засобами	10	46
	- інтелектуальною власністю та іншими нематеріальними активами	12	46
	- цінними паперами інших суб'єктів господарювання	14	46
	- матеріальними цінностями	20, 22	46
3	Збільшення статутного капіталу згідно внесених змін до статуту	46	40
4	Збільшення статутного капіталу за рахунок:		
	- додаткових внесків грошовими коштами	30,31	46
	- нерозподіленого прибутку	44.3	46
	- нарахованих учасникам дивідендів	67.1	40

Зменшення статутного капіталу можливе при виході, виключенні учасника зі складу засновників підприємства, а також за інших умов на підставі рішення зборів засновників (учасників). Це потребує змін у засновницьких документах. Учаснику, що вибуває з товариства, повинні бути повернені:

- сума його внеску до статутного капіталу;
- вартість набутого за час діяльності додаткового капіталу, що є пропорційною його частці у статутному капіталі підприємства;
- частка нерозподіленого прибутку, отриманого підприємством у поточному і минулих роках.

Зменшення статутного капіталу відображається такими бухгалтерськими записами:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Зменшено статутний капітал при поверненні внесків учасникам	40	67.2
2	Зменшено статутний капітал на суму анульованих акцій	40	45

Деякі особливості у формуванні і обліку статутного капіталу мають акціонерні товариства. Формування статутного капіталу у них здійснюється шляхом випуску певної кількості акцій однакової номінальної вартості. При створенні акціонерного товариства акції можуть бути розповсюджені відкритою підпискою (у відкритих акціонерних товариствах) або розподілом всіх акцій між засновниками (в закритих акціонерних товариствах). Акціонерне товариство має право збільшувати статутний капітал за умови, якщо раніше випущені акції повністю оплачені за вартістю, не нижче номінальної.

Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:

- 1) збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості;
- 2) збільшення вартості акцій;
- 3) обміну облігацій на акції цього емітента.

При додатковій емісії акцій існуючої номінальної вартості статутний капітал збільшується за рахунок:

- внесків засновників і учасників товариства;
- нарахованих дивідендів акціонерам;
- нерозподіленого прибутку;
- індексації основних засобів.

Приклад. Відповідно до рішення загальних зборів акціонерів ВАТ “Добробуд” і внесення відповідних змін у державну реєстрацію підприємства були проведені такі операції, пов’язані зі статутним капіталом, який до цього становив 800 тис. грн. і складався з 80 тис. простих іменних акцій, номінальною вартістю 10 грн. кожна:

1. Збільшення номінальної вартості акцій до 15 грн. за акцію за рахунок:
 - а) нарахованих дивідендів акціонерів – 100 тис. грн.;
 - б) реінвестиції нерозподіленого прибутку – 120 тис. грн.;
 - в) раніше накопиченого фонду дооцінки (індексації) основних засобів – решта;
2. Проведення додаткової емісії акцій у кількості – 30 тис. штук номінальною вартістю 15 грн., які розповсюджено серед акціонерів за грошові кошти.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, Грн.
		дебет	кредит	
1	Збільшення статутного капіталу в результаті підвищення номінальної вартості акцій за рахунок:			
	- нарахованих дивідендів акціонерів	67.1	40	100000
	- реінвестиції нерозподіленого прибутку	44.3	40	120000
	- фонду дооцінки (індексації) основних засобів [80000 x (15-10)-100000-120000]	42.3	40	180000
2	При реєстрації додаткової емісії акцій [30000 x 15]	46	40	450000
3	Внесення оплати акціонерами за придбані акції	30,31	46	450000

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства може здійснюватися шляхом:

- зменшення номінальної вартості акцій;
- зменшення кількості акцій при збереженні номінальної вартості через викуп їх у власників з метою анулювання.

Приклад. Відповідно до рішення загальних зборів акціонерів ВАТ “Добробуд” і внесення відповідних змін до державного реєстру проведено зменшення статутного капіталу товариства, який до цього становив 1650000 грн., складався з 110000 простих іменних акцій номінальною вартістю 15 грн. кожна, за рахунок:

1. Викуп в акціонерів частини акцій кількістю 10000 штук за ціною 13 грн. з наступним їх анулюванням.
2. Зниження номінальної вартості решти акцій до 12 грн. кожна.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Викуп в акціонерів частини акцій [10000 x 13]	45	30,31	130000
2	Емісійний дохід з різниці в ціні [10000 x (15-13)]	45	42.1	2000
3	Зменшення статутного капіталу на номінальну вартість анульованих акцій	40	45	150000
4	Зменшення статутного капіталу за рахунок зниження номінальної вартості акцій [(110000-10000) x (15-12)]	40	67.2	300000

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

Пайовий капітал формується за рахунок обов’язкових та додаткових пайових внесків членів товариства. Розміри, форми і час внесення обов’язкових пайових внесків визначаються загальними зборами пайовиків.

Для обліку і узагальнення інформації про пайовий капітал використовується рахунок **41 “Пайовий капітал”**. За кредитом цього рахунка відображається збільшення, а за дебетом – зменшення пайового капіталу. Він призначений для обліку пайових внесків членів споживчого товариства, житлово-будівельного кооперативу, колективного сільськогосподарського підприємства, кредитної спілки та інших підприємств, передбачених засновницькими документами.

В балансі пайовий капітал відображається окремим рядком у першому розділі пасиву.

2.2. Облік неоплаченого та вилученого капіталу

Неоплаченим капіталом вважається заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Порядок і строки здійснення внесків повинні бути визначені в засновницьких документах. Майнові внески повинні бути попередньо оцінені засновниками.

Якщо самі засновники не можуть здійснити оцінку майна, то для її проведення залучаються ліцензовані спеціалісти, які й визначають справедливу вартість майна, що вноситься засновниками.

Неоплачений капітал є одним з елементів власного капіталу, який відображається на **рахунку 46 “Неоплачений капітал”**. За дебетом рахунка 46 “Неоплачений капітал” відображається заборгованість засновників (учасників) товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, а за кредитом – погашення заборгованості.

Цей рахунок є регулюючим (контрарним) рахунком, що регулює рахунок 40 “Статутний капітал” у бік зменшення. Різниця між зареєстрованою сумою (кредитове сальдо рахунка 40) і неоплаченою (дебетове сальдо рахунка 46) засвідчує фактичні внески засновників, учасників, акціонерів до статутного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за кожним засновником (учасником, акціонером) і за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств).

У балансі підприємства сума неоплаченого капіталу, що означає заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу, наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Суми неоплаченого капіталу виникають на новостворених підприємствах, а також у тих, що вносили зміни до статуту на предмет збільшення статутного капіталу. Сучасне законодавство вимагає в момент реєстрації підприємства часткової сплати статутного капіталу (орієнтовно 30% зареєстрованої суми). Решту внесків до статутного капіталу учасники сплачують протягом року з моменту державної реєстрації.

Приклад. Згідно з установчими документами товариства з обмеженою відповідальністю “Будівельник” статутний капітал становить 60000 грн. До реєстрації трьома засновниками сплачено 30% внесків рівними частками, що склало 18000 грн. (60000 × 30%). Надалі учасники здійснювали наступні внески:

- перший учасник вносить до статутного капіталу основні засоби (обладнання) вартістю 14000 грн.
- другий учасник вносить до статутного капіталу матеріальні цінності вартістю 14000 грн.
- третій учасник вносить до статутного капіталу інтелектуальну власність в сумі 14000 грн.

–

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	Відображено статутний капітал і заборгованість учасників товариства за внесками	46	40	60000
2	Відображено суму фактичних внесків учасників в момент реєстрації товариства			
	– першого учасника	31	46	6000
	– другого учасника	31	46	6000
	– третього учасника	31	46	6000
3	Відображено фактичні внески, що здійснені протягом року			
	– першого учасника на вартість обладнання	10	46	14000
	– другого учасника на вартість виробничих запасів	20	46	14000

	– третього учасника на вартість інтелектуальної власності нематеріальних активів	12	46	14000
--	--	----	----	-------

Вилучений капітал – це вартість акцій власної емісії, викуплених товариством у своїх акціонерів, учасників.

Акціонерне товариство має право викупляти у акціонерів акції для їх наступного перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників або анулювання. Викуплені акції мають бути реалізовані або анульовані в термін, що не перевищує 1 року. Аналогічно може здійснюватися вилучення капіталу в інших господарських товариствах.

Для узагальнення інформації про вилучений капітал Планом рахунків передбачений рахунок **45 “Вилучений капітал”**, який має такі субрахунки:

45.1 “Вилучені акції”;

45.2 “Вилучені вклади і паї”;

45.3 “Інший вилучений капітал”.

Цей рахунок, як і рахунок 46, є регулюючим щодо рахунка 40.

За дебетом рахунка 45 відображають фактичну вартість акцій власної емісії за цінами придбання, викуплених акціонерним товариством у своїх акціонерів, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій за номінальною вартістю. Різницю списують за рахунок емісійного доходу або на збитки підприємства.

Аналітичний облік вилученого капіталу ведуть за видами акцій, внесків, паїв, іншого вилученого капіталу.

Приклад. Акціонерне товариство “Добробуд” викупило 5000 акцій за ціною 12 грн. при номінальній вартості 10 грн. кожна з метою їх анулювання. На момент здійснення операції емісійний дохід (рах. 42.1) становив 7000 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	Викуплення акцій в акціонерів [5000 x 12 = 60000]	45.1	30, 31	60000
2	Списання анульованих акцій за номінальною вартістю [5000 x 10 = 50000]	40	45.1	50000
3	Списання різниці в межах наявного емісійного доходу	42.1	45.1	7000
4	Списання різниці в ціні на інші фінансові витрати [5000 x (12-10) – 7000 = 3000]	95.2	45.1	3000

Вилучені акціонерним товариством акції можуть бути перепродані іншим акціонерам, до того ж ціна реалізації може бути як вищою, так і нижчою за ціну придбання.

Приклад. Акціонерне товариство продало 1000 акцій за ціною 55 грн. за акцію і 1500 акцій за ціною 48 грн. за кожную. Викупна вартість акцій становила 50 грн. за одиницю.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5

1	Відображено реалізацію товариством 1000 акцій за вартістю придбання (1000 × 50 = 5000)	30,31	45.1	5000
1	2	3	4	5
2	Різницю між викупною і продажною вартістю віднесено на збільшенням емісійного доходу (100 × (55-50) = 5000)	30,31	42.1	5000
3	Відображено реалізацію товариством 1500 акцій за продажною вартістю (1500*48 = 72000)	30,31	45.1	72000
4	Різниця між продажною вартістю і цінами придбання списано на зменшення емісійного доходу (1500*(50-48)=3000)	42.1	45.1	3000

Для обліку статутного, неоплаченого, вилученого капіталу використовується журнал-ордер №13 або журнал № 7. Аналітичний облік здійснюється за кожним випадком вилучення капіталу учасником, який не сплатив заявлену суму, у відомостях, книгах, картках, машинограмах з визначенням залишків на початок місяця, руху за місяць і залишків на кінець місяця.

У балансі товариства дебетове сальдо рахунка 45 “Вилучений капітал” наводиться у дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу у першому розділі пасиву.

2.3. Облік резервного капіталу

Резервний капітал – це сума резервів, створених підприємством відповідно до чинного законодавства або статутних документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Резервний капітал створюється для страхування діяльності підприємства. Його формування є обов’язковим для господарських товариств. Розмір резервного капіталу визначається засновницькими документами, але не може становити менше 25% розміру статутного капіталу. Щорічний розмір відрахувань до резервного (страхового) капіталу також встановлюється засновницькими документами і не може бути меншим за 5% суми чистого прибутку.

Резервний капітал господарського товариства створюється з метою покриття можливих в майбутньому, непередбачуваних збитків, втрат. Резервний капітал може використовуватися для покриття збитків підприємства за звітний період, на виплату дивідендів за недостатності нерозподіленого прибутку, на інші цілі, передбачені законодавством. У будівництві за рахунок коштів резервного капіталу можуть покриватися додаткові витрати і збитки, пов’язані з ліквідацією браку, недоробок, виявлених після введення об’єктів в експлуатацію.

Політика щодо розмірів резервного капіталу, напрямків його використання розробляється на підприємстві з урахуванням можливих ризиків, специфіки ринку, рівня конкуренції, перспектив подальшого розвитку, взаємовідносин з партнерами та інших факторів. Значні розміри резервного капіталу створюють гарантію своєчасного покриття непередбачуваних збитків і

втрат, сплати боргів, попередження банкрутства. З іншого боку, вилучаються значні суми прибутку, додаткового капіталу, на який не можуть претендувати учасники при нарахуванні дивідендів, відсотків, при реінвестиціях у випуск акцій, збільшенні вкладів. Отже, при встановленні розмірів резервного капіталу на зборах учасників потрібен зважений підхід з врахуванням усіх обставин, особливостей діяльності підприємства.

Для узагальнення інформації про розміри та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку, у Плані рахунків призначено рахунок **43 “Резервний капітал”**.

За кредитом цього рахунку відображається створення резерву за рахунок чистого прибутку, за дебетом – використання резервного капіталу. Сальдо на рахунку 43 відображає залишок резервного капіталу на кінець звітної періоду, який включається до складу власного капіталу (I розділ пасиву балансу).

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Формування резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	44.3	43
2	Створення резервного капіталу за рахунок додаткового капіталу	42	43
3	Спрямування резервного капіталу для поповнення статутного капіталу	43	40
4	Покриття за рахунок резервного капіталу збитків підприємства	43	44.2
5	Нарахування дивідендів за привілейованими акціями	43	67.1

Синтетичний облік ведеться у журналі-ордері № 12 або журналі № 7. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами і напрямками використання.

2.4. Облік додаткового капіталу

Додатковий капітал – це капітал, вкладений учасниками товариства понад суму статутного капіталу (емісійний дохід) або одержаний у процесі господарської діяльності підприємства внаслідок дооцінки активів, безоплатного отримання необоротних активів, іншого додаткового капіталу.

Додатковий капітал включає суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також суми дооцінки активів, та вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, інші види додаткового капіталу.

Для обліку цих сум у Плані рахунків передбачено рахунок **42 “Додатковий капітал”**. За кредитом цього рахунка відображається надходження (збільшення) додаткового капіталу, а за дебетом – його зменшення, використання.

Рахунок 42 “Додатковий капітал” має такі субрахунки:

- 42.1 “Емісійний дохід”;
- 42.2 “Інший вкладений капітал”;
- 42.3 “Дооцінка активів”;
- 42.4 “Безоплатно отримані необоротні активи”;
- 42.5 “Інший додатковий капітал”

На субрахунку **42.1 “Емісійний дохід”** відображається різниця між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій, а також

прибуток (збиток) від продажу, викупу, анулювання інших інструментів власного капіталу.

Приклад. Для формування статутного капіталу акціонерним товариством “Добробуд” випущено 100000 акцій номінальною вартістю 50 грн., з яких 70000 реалізовано за номінальною вартістю, а 30000 за ціною 53 грн. за акцію.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	Формування статутного капіталу в момент реєстрації товариства (100000 x 50 = 5000000)	46	40	5000000
2	Реалізація частини акцій за номінальною вартістю (70000 x 50 = 3500000)	30,31	46	3500000
3	Реалізація частини акцій за вищою за номінальну вартість			
	– в межах номінальної вартості (30000 x 50 = 1500000)	30,31	46	1500000
	– на різницю створюється емісійний дохід (30000 x (53-50) = 90000)	30,31	42.1	90000

Накопичений в кредиті рахунка 421 емісійний дохід може бути джерелом:

– для покриття різниці між викупною і номінальною вартістю акцій, у випадку якщо ціна, за якою акції були викуплені, перевищує ціну акцій, за якою вони потім були продані;

– для покриття різниці між викупною і номінальною вартістю анульованих акцій, якщо ціна акцій, за якою вони були викуплені, перевищує номінальну вартість анульованих акцій.

Сума перевищення збитку від операцій, пов'язаних з продажем, викупом або анулюванням інструментів власного капіталу (в т.ч. простих акцій, часток), над залишком емісійного доходу відноситься на збитки підприємства. При цьому робляться такі записи:

Дт рах. 40 – Кт рах. 45.1 – на суму анульованих акцій за їх номінальною вартістю;

Дт рах. 45.1 – Кт рах. 42.1 – якщо ціна викупу менша на номінал;

Дт рах. 42.1 – Кт рах. 45.1 – якщо ціна викупу більша за номінальну вартість (у межах наявності залишку емісійного доходу на рах. 42);

Дт рах. 44.3 – Кт рах. 45.1 – на суму різниці між збитками від зазначених операцій і наявним емісійним доходом.

У балансі акціонерного товариства залишок суми невикористаного емісійного доходу, тобто кредитове сальдо по рахунку 42.1, відображається за статтею “Додатково вкладений капітал” у першому розділі пасиву.

На субрахунку **42.2 “Інший вкладений капітал”** обліковують інший внесений засновниками капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески, щодо яких не було прийняте рішення про зміну розміру статутного капіталу.

Кореспонденція рахунків з обліку додаткових внесків без прийняття рішення про збільшення статутного капіталу підприємства:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Додаткові внески засновників без прийняття рішення про збільшення статутного капіталу підприємства:		
	– грошовими коштами	30, 31	42.2
	– основними засобами	10, 15	42.2
	– нематеріальними активами	12	42.2
	– товарно-матеріальними цінностями	20, 22	42.2

Повернення грошових коштів, іншого майна власникам відображається зворотними записами. Додатковий капітал підприємства може бути одним з джерел погашення збитків підприємства, що відображається записами: Дт 42.2 Кт 44.2.

У балансі підприємства залишок іншого вкладеного капіталу – кредитове сальдо субрахунку 422 “Інший вкладений капітал” відображається за статтею “Інший додатковий капітал”.

На субрахунку **42.3 “Дооцінка активів”** відображається сума дооцінки (уцінки) активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Дооцінка основних засобів, капітальних інвестицій може здійснюватися відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” у разі, якщо його (об’єкта) залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об’єкта основних засобів при черговій дооцінці вартості цього об’єкта включається до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об’єкта основних засобів і вказаним перевищенням у складі іншого додаткового капіталу.

Тому лише у разі, коли результат усіх попередніх переоцінок (дооцінок та уцінок) дасть певну суму перевищення всіх проведених раніше дооцінок над усіма проведеними раніше уцінками, сума останньої дооцінки буде відображена проведенням за дебетом рахунка 10 та кредитом субрахунка 42.3, і, навпаки, уцінка необоротних активів списується в дебет субрахунка 42.3, якщо об’єкт раніше був дооцінений.

Приклад. Об’єкт “А” первісною вартістю 10000 грн. і сумою нарахованого зносу 7000 грн., залишкова вартість якого становить 3000 грн., вирішено дооцінити до справедливої вартості 4200 грн., тобто збільшити вартість в 1,4 разу. Звідси нова відновна вартість становитиме 14000 грн. ($10000 \times 1,4$), знос – 9800 грн. ($7000 \times 1,4$).

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	На суму дооцінки первісної вартості ($14000 - 10000 = 4000$)	10	42.3	4000

2	На суму дооцінки зносу (9800–7000 = 2800)	42.3	13.1	2800
3	Сума додаткового капіталу від переоцінки (4000–2800 = 1200)	–	–	1200

Пізніше, у зв'язку з втратою даним об'єктом певних якостей, була проведена його уцінка до справедливої вартості 2800 грн., тобто в 1,5 разу. Звідси нова відновна вартість становитиме 9333 грн. (14000/1,5), сума зносу – 6533 грн. (9800/1,5), сума уцінки зносу 3267 грн. (9800–6533), відновної вартості – 4667 грн. (14000–9333). Отже, уцінка в сумі 4667 грн. може бути проведена за рахунок зменшення зносу – 3267 грн., раніше утвореного додаткового капіталу з переоцінки – 1200 грн., списана на інші витрати діяльності – 200 грн. (4667–3267–1200).

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	Відображення результатів уцінки раніше дооцінених об'єктів:			
	• на суму уцінки зносу	13.1	10	3267
	• за рахунок раніше створеного фонду дооцінки	42.3	10	1200
	• на витрати діяльності	97.5	10	200

Підприємство збільшує свій додатковий капітал у момент **безоплатного отримання необоротних активів** на суму справедливої вартості, за якою вони оприбутковані на баланс підприємства. Потім одночасно з нарахуванням зносу за безоплатно отриманими необоротними активами підприємство відображає дохід УВ бухгалтерському обліку ці операції будуть відображені записами:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	До складу основних засобів, нематеріальних активів зараховано безоплатно отримані основні засоби, нематеріальні активи за їх справедливою вартістю	10, 12	42.4	8000
2	Нараховано знос за безоплатно отриманими основними засобами за звітний період	23, 91, 92, 93	13.1	200
3	Визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації	42.4	74.5	200

У балансі залишок за субрахунком **42.4 “Безоплатно отримані активи”** відображається у статті “Інший додатковий капітал” у першому розділі пасиву.

Для обліку власного капіталу за журнально-ордерної форми використовують Журнали-ордера № 12, 13, а за журнальної – Журнал 7.

3. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

Відповідно до П(С)БО 11 “Зобов'язання” **забезпечення** – це зобов'язання, точна сума яких не може бути визначена до настання певної дати або невідомий час їх погашення на дату складання балансу. Суми створених забезпечень визнаються витратам.

Забезпечення створюються при виникненні зобов'язання внаслідок минулих подій, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена.

Суми забезпечення визначаються за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу. Нараховані кошти на забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені, тобто кожен вид резервів має строго цільове призначення.

Залишок забезпечення переглядають на кожну дату балансу і у разі необхідності коригують у бік збільшення або зменшення. Якщо відсутня ймовірність погашення майбутніх зобов'язань, сума нарахованого забезпечення підлягає сторнуванню.

Забезпечення можуть створюватись для відшкодування (майбутніх) витрат на:

- виплату відпусток працівників;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів та ін.

Для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервують для забезпечення майбутніх витрат і платежів та включення їх до витрат поточного періоду, призначено рахунок **47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів”**.

За кредитом рахунку відображають нарахування резервів для забезпечення, за дебетом - їх використання.

Рахунок 47 „Забезпечення майбутніх витрат і платежів” має такі субрахунки:

- 47.1 „Забезпечення виплат відпусток”;
- 47.2 „Додаткове пенсійне забезпечення”;
- 47.3 „Забезпечення гарантійних зобов'язань”;
- 47.4 „Забезпечення інших витрат і платежів”;
- 47.5 „Забезпечення призового фонду (резерв виплат)”;
- 47.6 „Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого оплатою участі в лотереї”;
- 47.7 „Забезпечення матеріального заохочення”;
- 47.8 „Забезпечення відновлення земельних ділянок”.

На субрахунку 47.1 "Забезпечення виплат відпусток" ведуть облік резервування коштів на оплату чергових відпусток працівникам, відрахувань (зборів) на обов'язкове державне пенсійне страхування, соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття та страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, що стосується оплати чергових відпусток.

Для рівномірного розподілу витрат на оплату чергових відпусток і пов'язаних з ними обов'язкових відрахувань на спеціальні заходи щомісячно (щоквартально) резервується певна сума коштів.

Коли працівникові оплачується відпустка, то сума відпускних нараховується за рахунок раніше нарахованого резерву. Сума забезпечення визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої зарплати працівникам і коефіцієнта, визначеного як співвідношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Приклад. Плановий розрахунковий фонд оплати праці на 2012 р. становить 310000 грн., а планова сума на оплату відпусток дорівнює 25000 грн.

$$\text{Відсоток забезпечення: } \frac{25000}{310000} \times 100 = 8,1\%$$

У січні фонд заробітної плати основних виробничих працівників становив 20000 грн. У цьому місяці надана відпустка двом працівникам, яким нараховано 850 грн. зарплати за час відпустки.

Обчислимо суму забезпечення на оплату відпусток: $20000 \times 8,1\% : 100\% = 1620$ грн. Те саме на соціальні заходи (орієнтовно 38% від оплати праці) $1620 \times 0,38 = 616$ грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Нараховано заробітну плату основним виробничим працівникам у січні 2012 р.	23	66.1	20000
2	Створення резерву на майбутню оплату відпусток основним виробничим робітникам	23	47.1	1620
3	Створення резерву на обов'язкові відрахування на соціальні заходи	23	47.1	616
4	Нарахована заробітна плата робітникам на час відпустки	47.1	66.1	850
5	Проведено відрахування на соціальні заходи від оплати праці цих працівників ($850 \times 0,38 = 323$)	47.1	65	323

На субрахунку **47.2 “Додаткове пенсійне забезпечення”** ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення, встановленого на підприємстві.

На субрахунку **47.3 “Забезпечення гарантійних зобов'язань”** обліковуються забезпечення зобов'язань перед покупцями з надання гарантії за відпущену їм продукцію, товари.

Якщо продукція реалізується з гарантією, у підприємства є ймовірність подальшого виникнення недоліків, браку, недоробок та інших претензій з боку покупців. При цьому для покриття можливих витрат щодо виконання гарантійних зобов'язань, пов'язаних з проведенням ремонтів, гарантійного обслуговування, заміною непридатних для експлуатації виробів, створюється відповідний резерв у момент реалізації продукції. Створення резерву відображається у кредиті субрахунку 47.3, його використання на покриття зазначених витрат – у дебеті рахунка.

Приклад. Підприємство здійснює продаж товарів з гарантією. Протягом року повертають 5% проданих товарів від загального обсягу реалізації. За звітний період було реалізовано товарів на 70000 грн. Водночас понесені

витрати на здійснення гарантійних ремонтів: матеріальні витрати – 320 грн., витрати на оплату праці – 260 грн., відрахування на соціальні заходи – 100 грн., інші витрати – 180 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Створення забезпечення гарантійних зобов'язань у момент реалізації товарів ($70000 \times 5/100 = 3500$)	93	47.3	3500
2	Витрати на гарантійний ремонт:			
	– використані матеріали	47.3	20	320
	– нарахована заробітна плата	47.3	66.1	260
	– відрахування на соціальні заходи	47.3	65	100
	– інші	47.3	різні	180

У балансі підприємства залишок суми резерву гарантійних зобов'язань, тобто кредитове сальдо рахунка 47.3, відображається в статті “Інші забезпечення”.

На субрахунку 47.4 “Забезпечення інших витрат та платежів” ведеться облік забезпечення інших витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 47 “Забезпечення майбутніх витрат та платежів”.

У будівельній галузі створюється й інші додаткові резерви, зокрема:

- на виплату премій за введення об'єктів в експлуатацію;
- на будівництво тимчасових (нетитульних) будівель і споруд;
- на списання цінностей у межах норм природного убутку;
- на ліквідацію недоліків (недоробок), визначених приймальною комісією після введення об'єкта в дію;
- на покриття витрат, пов'язаних з консервацією виробничих потужностей, машин і механізмів;
- на покриття витрат з перебазування будівельних ділянок, машин і механізмів на нові об'єкти.

Приклад. Перебазування будівельної техніки очікується через два роки (24 місяці). Прогнозні витрати, пов'язані з перебазуванням (переміщення тимчасових контор, виконробських складських приміщень, підведенням комунікацій, під'їзних доріг), становить 6720 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Щомісячне нарахування забезпечення під майбутнє перебазування будівельної ділянки ($6720/24=280$)	91.2	47.4	280
2	Списання витрат під час перебазування будівельної ділянки	47.4	різні	6720

Субрахунки 47.5 “Забезпечення призового фонду (резерв виплат)” та 47.6 “Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого оплатою участі в лотереї” використовують підприємства, які займаються випуском і проведенням лотерей (так звані оператори).

Аналітичний облік забезпечення наступних витрат та платежів ведуть за їх видами, напрямками формування й використання у спеціальних відомостях,

книгах, машинограмах. Для синтетичного обліку забезпечень на рахунку 47 використовується Журнал-ордер № 12 або Журнал № 7.

4. Облік цільового фінансування та цільових надходжень

Кошти цільового фінансування та цільових надходжень можуть надходити у вигляді субсидії, асигнувань та цільових фондів, з бюджету гуманітарної допомоги, внески фізичних та юридичних осіб. Використання цих коштів має бути спрямоване тільки за цільовим призначенням. Для обліку надходження і використання цільових коштів з різних джерел використовується рахунок **48 “Цільове фінансування та цільові надходження”**.

Кошти цільового фінансування можуть надходити у вигляді асигнувань з бюджету на певні цілі, одержаних грантів, інших цільових надходжень від фізичних і юридичних осіб на реалізацію певних проектів: спільне будівництво об'єктів на основі пайової участі, організація спільної діяльності та ін.

За кредитом рахунка 48 відображають надходження коштів цільового призначення, отриманих як джерело фінансування певних заходів, за дебетом – використання сум за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Отримане цільове фінансування визнається доходом у тих періодах, в яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Згідно з принципом бухгалтерського обліку відповідності доходів і витрат, одержані кошти будуть визнані доходом у тому періоді, в якому будуть здійснені витрати, пов'язані з цим цільовим фінансуванням.

Якщо цільове фінансування отримано для капітальних інвестицій, воно відображається у складі доходів майбутніх періодів; при цьому дебетується рахунок 69 та кредитується рахунок 48 з подальшим поступовим включенням до складу доходів звітних періодів відповідно до амортизації об'єкта основних засобів.

Аналітичний облік на рахунку 48 ведеться за видами цільових надходжень і напрямками цільового фінансування від початку реалізації та до кінця кожного проекту. Для синтетичного обліку операції на рахунку 48 використовується Журнал-ордер № 12 або Журнал № 7. Кредитове сальдо відображається у II розділі пасиву балансу за статтею “Цільове фінансування”.

Кореспонденція рахунків за деякими видами цільового фінансування:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
Компенсаційні виплати з бюджету				
1	Нараховано компенсацію учасникам ліквідації наслідків аварії на ЧАЕС	94.9	66.1	6000
2	Видана компенсація працівникам-ліквідаторам	66.1	30.1	6000
3	Відображено заборгованість з фінансування компенсаційних витрат	37.7	48	6000
4	Включено до складу доходів суми цільового фінансування від безоплатно одержаних активів	48	71.8	6000
5	Надійшли кошти з бюджету	31.1	37.7	6000

Цільове фінансування капітального будівництва				
1	Надійшла сума гранту від міжнародного фонду для будівництва заводу з виробництва облицювальної плитки	31.1	48	5000000
2	Витрачені кошти на будівництво заводу	15.1	31.1, інші	5000000
3	Введено в експлуатацію завод з виготовлення облицювальної плитки	10.3	15.1	5000000
4	Визнано кошти цільового фінансування доходами майбутніх періодів	48	69	5000000
5	Нараховано амортизацію будівлі та обладнання заводу за звітний період	91	13.1	41500
6	Одночасно відображено суму доходу звітного періоду	69	74.5	41500
Фінансування будівництва житла на основі пайової участі				
1	Надійшли кошти від пайовиків на здійснення спільного будівництва	31.1	48	150000
2	Витрати на будівництво об'єкта	15	20, 63, 65,66 та інші	490000
3	Введено в дію об'єкт (власну частину)	10	15	340000
4	Передано пайовикам право власності на частину будівлі	48	15	190000

5. Облік зобов'язань

Довгострокові і поточні зобов'язання підприємства відносять до *залученого зі сторони капіталу*.

Залучені кошти або залучений капітал – це ресурси, що надійшли зі сторони і тимчасово використовуються в обороті підприємства.

Такі ресурси можуть залучатися на добровільних засадах на підставі угоди між підприємством і кредитором. Вони можуть надходити в результаті продажу підприємством облігацій як заборгованість у вигляді довгострокових зобов'язань з оренди (лізингу).

З іншого боку, залучення зі сторони окремих видів ресурсів може бути об'єктивною необхідністю. Підприємство деякий час користується ресурсами, що належать постачальникам, працівникам підприємства, іншим кредиторам. Такі тимчасові залучення капіталу кваліфікуються як поточні зобов'язання.

До залучених джерел П(С)БО 11 "Зобов'язання" також відносить забезпечення наступних витрат і платежів, керуючись принципом обачності, за яким методи бухгалтерського обліку повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства, з іншого боку, такі забезпечення як резервування коштів на оплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань, реструктуризацію, виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, цільові надходження не завжди є ідентифікованими, деякі платежі щодо них можуть не наступити взагалі. І тому вважати їх залученим капіталом, що підпадає під визначення категорії "зобов'язання" не завжди правильно. Проблемним з цієї причини є також віднесення до зобов'язань доходів майбутніх періодів, чого вимагає П(С)БО 11 "Зобов'язання" та сучасна форма бухгалтерського балансу.

Для нормального функціонування та здійснення діяльності підприємство може залучати й інші (крім банківських кредитів) ресурси на поворотній основі. В результаті цього виникають зобов'язання у вигляді довгострокової та короткострокової кредиторської заборгованості. Їх облік регламентується кількома стандартами:

11 “Зобов'язання” – в частині визнання, оцінки та відображення у звітності зобов'язань підприємства перед іншими фізичними чи юридичними особами;

12 “Фінансові інвестиції” – щодо методів розрахунку дисконту, премії, що стосується зобов'язань за облігаціями;

13 “Фінансові інструменти” – щодо фінансових зобов'язань, які призначені для передачі, обміну, перепродажу тощо;

14 “Оренда” – щодо обліку довгострокових зобов'язань орендаря перед орендодавцем з прийнятих у фінансову оренду об'єктів, майнових комплексів.

До найпоширеніших видів довгострокових зобов'язань належать:

- зобов'язання за виданими довгостроковими векселями;
- зобов'язання за випущеними облігаціями;
- зобов'язання з фінансової оренди;
- відстрочені податкові зобов'язання та ін.

Облік *довгострокових векселів* ведеться на рахунку **51 “Довгострокові векселі видані”**, який має два субрахунки:

51.1 “Довгострокові векселі, видані в національній валюті”;

51.2 “Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті”.

Передача постачальникам довгострокових векселів на підставі акта приймання-передачі відображається записом:

Д-т рах. 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”;

Д-т рах. 68 “Розрахунки за іншими операціями”;

К-т рах. 51 “Довгострокові векселі видані”.

Наступне погашення векселя готівкою або в порядку безготівкових розрахунків:

Д-т рах. 51 “Довгострокові векселі видані”;

К-т рах. 30 “Каса”;

К-т рах. 31 “Рахунки в банку”.

Облік зобов'язань за випущеними і розповсюдженими на термін більш ніж 12 місяців облігаціями ведеться на рахунку **52 “Довгострокові зобов'язання за облігаціями”** та його субрахунках:

52.1 “Зобов'язання за облігаціями”;

52.2 “Премія за випущеними облігаціями”;

52.3 “Дисконт за випущеними облігаціями”.

Субрахунок 52.1 призначений для обліку облігацій за їх номінальною вартістю. За кредитом субрахунку відображається вартість проданих облігацій іншим фізичним і юридичним особам, за дебетом – погашення облігацій, сальдо – кредитове і означає заборгованість підприємства перед власниками облігацій.

Продаж облігацій за їх номінальною вартістю відображається в момент надходження грошей у касу чи на рахунок підприємства.

Д-т рах. 30 “Каса”;

Д-т рах. 31 “Рахунки в банку”;

К-т рах. 52.1 “Зобов’язання за облігаціями”.

Якщо продажна ціна облігацій відрізняється від їх номінальної вартості, тоді облігації продаються з премією або дисконтом.

Премія – це сума перевищення продажної ціни облігацій над їх номіналом. Премія, отримана при реалізації облігацій, підлягає амортизації. Амортизація премії – це рівномірний розподіл суми премії між періодами з моменту продажу облігацій і до їх погашення.

Дисконт – різниця між номінальною вартістю облігацій і їх продажною ціною, якщо остання є нижчою від номіналу. Сума дисконту, як і амортизація премії, повинна бути рівномірно розподілена між періодами з таким розрахунком, щоб на момент погашення облігацій їх облікова вартість (собівартість) дорівнювала номіналу. Приклади розрахунку амортизації і дисконту наведені в розділі “Облік фінансових інвестицій”. Нижче подаються бухгалтерські проведення, що складаються в емітента облігацій у момент їх випуску і розповсюдження, а також при погашенні за наявності премії або дисконту.

Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових зобов’язань за облігаціями:

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1.	Розповсюдження випущених облігацій з премією: <ul style="list-style-type: none">• за номінальною вартістю;• премія за облігаціями	30, 31	52.1
		31, 31	52.2
2.	Відображення амортизації премії за окремими періодами до строку погашення облігацій	52.2	73.3
3.	Нарахування відсотків за облігаційними позиками	95.2	68.4
4.	Розповсюдження облігацій з дисконтом: <ul style="list-style-type: none">• за продажною вартістю;• на суму дисконту	30, 31	52.1
		52.3	52.1
5.	Віднесення амортизації дисконту на фінансові витрати за окремими періодами до строку погашення облігацій	95.2	52.3
6.	Нарахування відсотків за облігаційними позиками	95.2	68.4
7.	Погашення облігаційних позик за номіналом	52.1	30, 31

Облік *довгострокової оренди* ведеться на рахунку 53 “Довгострокові зобов’язання з оренди” відповідно до субрахунків:

53.1 “Зобов’язання з фінансової оренди”;

53.2 “Зобов’язання з оренди цілісних майнових комплексів”.

Нарахування орендарем зобов’язань з фінансової оренди перед орендодавцем відображається на кредиті рахунка, погашення зобов’язань - у дебеті рахунка 53.

Кореспонденція рахунків з відображення зобов’язань фінансової оренди в орендаря:

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит

1.	Отримання основних засобів, іншого майна у фінансову оренду	10,11,12,15	53
2.	Нарахування орендодавцю відсотків з фінансової оренди	95	53
3.	Погашення зобов'язань з довгострокової оренди	53	30,31
4.	Відображення частини поточних платежів орендних зобов'язань, що припадають на звітний період	53	61

На підприємстві можуть виникати й інші довгострокові зобов'язання, облік яких ведеться на рахунку 55 “Інші довгострокові зобов'язання”. До них належать відстрочена (реструктуризована) податкова заборгованість відповідно до чинного законодавства, довгострокова фінансова допомога на умовах повернення та ін.

У кредиті рахунка відображається нарахування заборгованості, у дебеті – її погашення.

Дт рах. 30, 31 Кт рах. 55 – одержання довгострокової фінансової допомоги на умовах повернення;

Дт рах. 64, 65 Кт рах. 55 – відстрочка (реструктуризація) податкової заборгованості та зобов'язань перед органами соціального страхування;

Дт рах. 63, 68 Кт рах. 55 – переведення поточної заборгованості перед кредиторами в розряд довгострокової за домовленістю сторін;

Дт рах. 55 Кт рах. 30, 31 – погашення довгострокової заборгованості;

Дт рах. 55 Кт рах. 61 – переведення довгострокової заборгованості в розряд поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Синтетичний облік операцій за кредитом рахунків 51, 52, 53, 55 ведеться у Журналі № 3 або Журналі-ордері № 8, аналітичний – відповідно до окремих кредиторів у оборотних відомостях до цих реєстрів.

6. Облік кредитів

Одним з видів залученого капіталу на підприємстві є кредити, одержані в банку під відповідні відсотки. Необхідність кредиту як джерела фінансових ресурсів зумовлена виникненням тимчасової потреби підприємства в додаткових оборотних і необоротних активах з метою забезпечення його нормального функціонування.

Порядок відображення інформації про отримані кредити банків на рахунках бухгалтерського обліку залежить від того, до якого виду зобов'язань підприємства може бути віднесена заборгованість, що утворилася в результаті одержаного кредиту. Згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку зобов'язання підприємства поділяються на **довгострокові** та **поточні**.

Відповідно до П(С)БО 2 “Баланс” поточні зобов'язання слід розуміти як зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або мають бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу. Що до довгострокових зобов'язань, то згідно з П(С)БО 11 “Зобов'язання” до них належать усі зобов'язання підприємств, які не є поточними зобов'язаннями, тобто строк повернення яких перевищує 12 календарних місяців або один операційний цикл підприємства.

Для одержання банківського кредиту підприємство повинно подати в банк відповідну заяву, укласти договір з банком, в якому передбачена сума і

строки кредиту, строки і дата його повернення, відсотки і строки їх сплати. З метою зменшення ризиків неповернення кредиту банк може вимагати відповідної застави майна одержувача позики або гарантії іншого підприємства. У разі неповернення у встановлені строки суми кредиту банк має право на погашення позики через продаж заставного майна в судовому порядку або утримання її з гаранта.

У Плані рахунків та Інструкції про його застосування для відображення кредитних операцій у бухгалтерському обліку передбачені такі рахунки:

- **50 “Довгострокові позики”;**
- **60 “Короткострокові позики”;**
- **61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”.**

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про зобов’язання підприємства в частині нарахованих відсотків за кредитами та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”.

Для обліку розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами в інших осіб, які не є поточними зобов’язаннями, призначений рахунок **50 “Довгострокові позики”.**

За кредитом цього рахунка відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених у довгострокові), за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов’язаннями.

Рахунок 50 “Довгострокові позики” має такі субрахунки:

- 50.1 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”;
- 50.2 “Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”;
- 50.3 “Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті”;
- 50.4 “Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті”;
- 50.5 “Інші довгострокові позики в національній валюті”;
- 50.6 “Інші довгострокові позики в іноземній валюті”.

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) відповідно до кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позики).

Приклад. 1 березня 2010 р. підприємство отримало в банку кредит на фінансування будівництва об’єкта основних засобів у сумі 400000 грн. під 18% річних. Дата повернення кредиту 1 березня 2013 р. Відсотки сплачуються щорічно 1 березня.

Протягом терміну дії кредитного договору підприємство буде зобов’язане здійснити такі платежі:

Дата платежу	01. 03.2011 р.	01. 03. 2012 р.	01. 03. 2013 р.
Відсотки	72000	72000	72000
Сума основного боргу			400000

В обліку ці операції будуть відображені таким чином:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5

1	Зараховано кредит на поточний рахунок підприємства (01. 03. 2010 р.)	31.1	50.1	400000
2	Нараховано відсотки за банківський кредит (01. 03. 2011 р.)	95.1	68.4	72000
	Списано суму відсотків на результати діяльності	79.2	95.1	72000
	Сплачено відсотки за кредит	68.4	31.1	72000
3	Нараховано відсотки за банківський кредит (01. 03. 2012 р.)	95.1	68.4	72000
	Списано суму відсотків на результати діяльності	79.2	95.1	72000
	Сплачено відсотки за кредит	68.4	31.1	72000
4	Довгострокові зобов'язання щодо основної суми кредиту переведено до складу поточних зобов'язань (31. 12. 2012 р.)	50.1	61.1	400000
5	Нараховано відсотки за банківський кредит (01. 03. 2013 р.)	95.1	68.4	72000
	Списано суму відсотків на результати діяльності	79.2	95.1	72000
	Сплачено відсотки за кредит	68.4	31.1	72000
6	Повернено суму основного боргу в погашення кредиту	61.1	31.1	400000

Типова кореспонденція рахунків з обліку довгострокових позик:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками готівкою	50	30
2	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками з поточного рахунка	50	31
3	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками за рахунок коштів покупців	50	36
4	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками за рахунок коштів різних дебіторів	50	37
5	Погашено довгострокову позику за рахунок короткострокового кредиту	50	60
6	Отримано довгострокову позику готівкою	30	50
7	Отримано довгострокову позику на поточний рахунок	31	50
8	Проведено поточні фінансові інвестиції за рахунок довгострокової позики	35	50
9	Перераховано аванси постачальникам та підрядникам за рахунок довгострокової позики	37.1	50
10	Погашено заборгованість перед орендодавцем за об'єкти довгострокової оренди за рахунок довгострокової позики	53	50
11	Переоформлено короткострокову позику на довгострокову	60	50
12	Погашено заборгованість перед постачальниками та підрядниками за рахунок довгострокової позики	63	50
13	Сплачено податки за рахунок довгострокової позики	64	50

Для обліку розрахунків у національній та іноземній валютах за кредитами банків, термін повернення яких не перевищує 12 місяців з дати балансу, і за позиками, термін погашення яких минув, застосовується рахунок **60** *“Короткострокові позики”*. Для підприємств, у яких звичайний операційний цикл більший від року, на рахунку 60 також будуть відображатися кредити банків, термін повернення яких перевищуватиме 12 місяців, починаючи з дати балансу, але такі кредити будуть погашені протягом одного операційного циклу підприємства.

За кредитом цього рахунка відображаються суми одержаних кредитів (позик), за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів.

Рахунок 60 “Короткострокові позики” має такі субрахунки:

- 60.1 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”;
- 60.2 “Короткострокові кредити банків в іноземній валюті”;
- 60.3 “Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті”;
- 60.4 “Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті”;
- 60.5 “Прострочені позики в національній валюті”;
- 60.6 “Прострочені позики в іноземній валюті”.

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) щодо кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення.

Приклад. 1 вересня 2012 р. підприємство отримало в банку кредит у розмірі 120000 грн. під 20% річних. Дата повернення кредиту – 1 грудня 2012 р. Відсотки сплачуються щомісяця першого числа.

Протягом терміну дії кредитного договору підприємство буде зобов'язане здійснити такі виплати:

Дата платежу	01. 10. 2012 р.	01. 11. 2012 р.	01. 12. 2012 р.
Відсотки	2000	2000	2000
Сума основного боргу			120000

В обліку ці операції будуть відображені таким чином:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		
		дебет	кредит	сума
1	Зараховано кредит на поточний рахунок (01. 09. 2012 р.)	31.1	50.1	120000
2	Нараховано суму відсотків, що підлягає сплаті	95.1	68.4	6000
3	Сплачено відсотки за кредит (01. 10. 2012 р.)	68.4	31.1	2000
	Сплачено відсотки за кредит (01. 11. 2012 р.)	68.4	31.1	2000
	Сплачено відсотки за кредит (01. 12. 2012 р.)	68.4	31.1	2000
4	Списано суму відсотків на результати діяльності	79.2	95.1	6000
5	Повернено суму основного боргу в погашення кредиту	60.1	31.1	120000

Типова кореспонденція рахунків з обліку короткострокових позик:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Погашено заборгованість за короткостроковими позиками готівкою	60	30
2	Погашено заборгованість за короткостроковими позиками з поточного рахунка	60	31
3	Погашено заборгованість за короткостроковими позиками за рахунок коштів покупців	60	36
4	Погашено заборгованість за короткостроковими позиками за рахунок коштів різних дебіторів	60	37
5	Переоформлено короткострокову позику на довгострокову	60	50
6	Отримано короткострокову позику готівкою	30	60
7	Отримано короткострокову позику на поточний рахунок	31	60

8	Проведено поточні фінансові інвестиції за рахунок короткострокової позики	35	60
9	Перераховано аванси постачальникам та підрядникам за рахунок короткострокової позики	37	60
10	Погашено заборгованість перед орендодавцем за об'єкти довгострокової оренди за рахунок короткострокової позики	53	60
11	Погашено довгострокову позику за рахунок короткострокової	50	60
12	Погашено заборгованість перед постачальниками та підрядниками за рахунок короткострокової позики	63	60
13	Сплачено податки за рахунок короткострокової позики	64	60

Аналітичний облік розрахункових зобов'язань перед банком ведеться за кожним кредитним договором. Синтетичний облік на рахунках 50 і 60 проводять у журналі-ордері № 4 або журналі № 2.

Тема 13. Фінансова звітність підприємства

План

1. **Склад та призначення фінансової звітності, порядок її формування.**
2. **Характеристика основних форм звітності.**
3. **Методика складання Балансу.**
4. **Порядок складання Звіту про фінансові результати.**
5. **Порядок складання Звіту про рух грошових коштів.**
6. **Порядок складання Звіту про власний капітал.**

1. Склад та призначення фінансової звітності, порядок її формування

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Загальні вимоги до складання фінансової звітності, розкриття в ній інформації регламентовані П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

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

Інформація, наведена у фінансовій звітності, базується винятково на даних бухгалтерського обліку і має бути тотожною з даними аналітичного і синтетичного обліку. Дані фінансової звітності вважаються достовірними, якщо вони не містять будь-яких перекручень або помилок, які можуть надалі вплинути на прийняття рішень.

При складанні фінансової звітності необхідно дотримуватись таких **принципів її підготовки**: – автономності, безперервності, періодичності, історичної собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою.

Розкриття інформації у фінансовій звітності – це надання інформації, яка є суттєвою для користувачів: власників, управлінців, державних органів,

партнерів та інших.

Строки та вимоги щодо подання фінансової звітності затверджені Постановою Кабінету Міністрів України № 419 від 28. 02. 2000 р. “Про затвердження Порядку подання фінансової звітності”. Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подають підприємства не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 20 лютого наступного за звітним року.

Датою подання фінансової звітності вважається день її фактичної передачі за призначенням. Якщо фінансова звітність пересилається поштою, то датою подання вважається дата її отримання адресатом, указана на штемпелі підприємства зв'язку.

Консолідована річна фінансова звітність подається в строки, визначені засновниками (власниками). Такий строк не має бути пізнішим, ніж 15 квітня наступного за звітним року. В разі, якщо дата подання звітності припадає на святковий або неробочий день, строк подання переноситься на перший робочий день, наступний після вихідного (святкового).

Узагальнення даних фінансового обліку – це завершальний етап облікового процесу при складанні фінансової звітності та облікових процедур, на якому виводяться, уточнюються та узгоджуються остаточні дані щодо показників, які фіксуються у фінансовій звітності підприємства. Він вимагає виконання таких робіт:

а) закриття журналів, побудованих за кредитовою ознакою, і дебетових аналітичних відомостей до них – підрахунок підсумків, виведення і узгодження залишків на кінець місяця;

б) установлення взаємозв'язку і звірка даних аналітичного і синтетичного обліку за нижчеподаною схемою (табл. 13.1);

Таблиця 13.1.

Порядок закриття рахунків до облікових реєстрів

Рахунки	Реєстри		Звірка
	За журнальної форми обліку	За журнально-ордерної форми обліку	
10, 11, 12, 13	Журнал 4	Журнал-ордер 13	Звірка аналітичного обліку необоротних активів за видами (субрахунками), матеріально відповідальними особами, групами для нарахування амортизації
14, 15	Журнал 4, Відомість 4.1, Відомість 4.2	Журнал-ордер 16, Відомість 18, 18/1	Звірка за об'єктами будівництва, придбання основних засобів, інших необоротних активів, незавершеного будівництва на кінець звітного періоду
20, 22, 23, 26,	Відомість 5.1	Журнал-ордер 10, Відомість 10-Б	Звірка з аналітичним обліком у матеріальних звітах, відомостях руху матеріалів
30 31 33	Журнал 1 Відомість 1.1 Відомість 1.2 Відомість 1.3	Журнали-ордера 1, 2, 3 Відомості 1, 2	Звірка залишку на кінець з касовою книгою, останніми виписками банку
36, 37,	Журнал 3 Відомість 3.1	Журнали-ордера 6, 7, 8, 11	Закриття відомостей аналітичного обліку розрахунків з покупцями, замовниками,

63, 64, 65, 66, 67, 68	Відомість 3.2	Відомості 5, 7, 16	постачальниками, підрядниками і кредиторами та звірка їх з даними синтетичного обліку
90, 91, 92, 93, 94, 95, 97, 98, 99, 70, 71, 73, 74, 75, 79	Журнал 5 Журнал 6	Журнал-ордер 10 Відомості 12, 15 Журнали-ордера 11, 15 Відомості 5, 16	Закриття рахунків з обліку доходів і витрат та виявлення результатів на рахунку 79, визначення попереднього сальдо, нарахування податку на прибуток (Дт рах. 79 Кт рах. 98; Дт рах. 98 Кт рах. 64.1) і визначення суми чистого прибутку
40, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48	Журнал 7 Відомість 7.1 Відомість 7.2 Відомість 7.3	Журнали-ордера 12, 13, 15 Аналітичні дані	Коригування сум власного капіталу і забезпечень. Завершальні записи з формування і розподілу прибутку
50, 52, 53, 60, 61	Журнал 2 Аналітичні дані	Журнал-ордер 4 Аналітичні дані	Закриття реєстрів з обліку довго- і короткострокових кредитів банку, інших позик

в) паралельного заповнення Головної книги, побудованої за дебетовою ознакою. Наприкінці місяця підсумкові дані кредитових оборотів із журналів переносять до Головної книги, в якій підраховуються обороти за дебетом кожного рахунка. Головна книга використовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки зроблених записів за окремими рахунками і складання балансу.

При застосуванні автоматизованої форми обліку, наприклад, типової програми 1-С: Бухгалтерія, замість головної книги в автоматичному режимі формується зведена оборотна відомість відповідно до окремих рахунків, субрахунків з виведенням загальних підсумків за дебетом і кредитом рахунків, які стосуються: сальдо на початок місяця, оборотів за місяць, сальдо на кінець місяця (табл. 13.2);

Таблиця 13.2.

Взаємозвірка узагальнених даних обліку

Номер і назва рахунка, субрахунку	Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
10 "Основні засоби"	1256312		46284	5256	1297340	
13 "Знос (амортизація) необоротних активів"		375384	3217	42163		414330
20 "Виробничі запаси"	962000		62700	79260	79640	
і. т. д.
Всього	7264362	7264362	3624618	3624618	7466010	7466010

г) остаточної звірки облікових даних у Головній книзі, зведеної оборотній відомості з використанням балансового методу.

Можна зробити висновок, що:

$$\text{Дебетовий оборот} = \text{Кредитовий оборот};$$

$$\text{Сальдо за дебетом усіх рахунків} = \text{Сальдо за кредитом усіх рахунків};$$

д) перенесення у баланс залишків за синтетичними рахунками, виведення підсумків за окремими статтями, розділами і загалом за балансом;

е) складання інших форм звітності.

2. Характеристика основних форм звітності

Основними формами бухгалтерської (фінансової) звітності є:

Форма № 1 – Баланс.

Форма № 2 – Звіт про фінансові результати.

Форма № 3 – Звіт про рух грошових коштів.

Форма № 4 – Звіт про власний капітал.

Форма № 5 – Примітки до річної фінансової звітності.

Форма № 6 – Звіт за сегментами діяльності.

Детальна інформація стосовно перших чотирьох форм звітності наводиться у П(С)БО, зокрема П(С)БО 2, П(С)БО 3, П(С)БО 4 та П(С)БО 5, назва яких відповідає назві форм звітності.

Зокрема П(С)БО 2 “Баланс” містить такі розділи як: Загальні положення, Визнання статей балансу, Зміст статей балансу, Оцінка та розкриття статей балансу.

П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” складається з таких складових елементів: Загальні положення, Визнання доходів і витрат, Визначення прибутку (збитку) за звітний період, Елементи операційних витрат, Розрахунок показників прибутковості акцій.

П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” містить такі розділи як: Загальні положення, Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності, Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності, Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності, Зміна величини грошових коштів за звітний період, Розкриття інформації про рух грошових коштів.

П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал” складається з таких частин: Загальні положення, Зміст статей звіту про власний капітал, Розкриття інформації в примітках до фінансових звітів.

3. Методика складання Балансу

Метою складання Балансу (форми № 1) є надання інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. У Балансі відображається наявність активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства. Форма і порядок заповнення балансу регламентовані П(С)БО 2 “Баланс”.

Баланс складається з двох частин – активу і пасиву, кожна з яких має кілька розділів (табл. 13.3).

Таблиця 13.3.

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

Баланс	Баланс
--------	--------

Баланс дає порівняльну оцінку активів, капіталу і зобов'язань на початок року і кінець звітної періоду (кварталу, півріччя, 9-ти місяців і року). Баланс є квартальною формою звітності.

Структура балансу відповідає встановленим класам рахунків. Актив Балансу відображає залишки на рахунках 1–3 класів, пасив – залишки на рахунках 4–6 класів. Актив побудований у порядку зростання ліквідності активів (необоротні активи, оборотні активи, з них запаси, дебітори, грошові кошти), пасив – за відношенням до власності та зростання терміновості повернення капіталу (власний капітал, довгострокові залучені ресурси, поточні зобов'язання).

Баланс

на _____ 201_р.

Стаття	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду	Джерела інформації за даними бухгалтерського обліку
1	2	3	4	5
АКТИВ БАЛАНСУ				
I. Необоротні активи:				
<i>Нематеріальні активи:</i>				
залишкова вартість	010	65,2	65,2	Різниця між значеннями рядків 011 та 012
первісна вартість	011	65,2	65,2	Сальдо дебетове рах. 12
накопичена амортизація	012			Сальдо кредитове субрах. 13.3
Незавершене будівництво	020	1,4	66,1	Сальдо дебетове субрах. 15.1
<i>Основні засоби:</i>				
залишкова вартість	030	2006,6	2151,1	Різниця між значеннями рядків 031 та 032
первісна вартість	031	4316,5	4586,8	Сальдо дебетове рах. 10, 11
знос	032	2309,9	2435,7	Сальдо кредитове субрах. 13.1 і 13.2
<i>Довгострокові біологічні активи:</i>				
справедлива (залишкова) вартість	035			Різниця між значеннями рядків 036 та 037
первісна вартість	036			Сальдо дебетове субрах. 16.2, 16.4 і 16.6
накопичена амортизація	037			Сальдо кредитове субрах. 13.4
Довгострокові фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040			Сальдо дебетове субрах. 14.1
Інші фінансові інвестиції	045			Сальдо дебетове субрах. 14.2, 14.3
Довгострокова дебіторська заборгованість	050			Сальдо дебетове рах. 16
Відстрочені податкові активи	060			Сальдо дебетове рах. 17
Гудвіл	065			Сальдо дебетове рах. 19
Інші необоротні активи	070			Сальдо дебетове субрах. 15.2, 15.3, 15.4, 15.5, рах. 18, 19
Усього за розділом I	080	2073,2	2282,4	Сума значень рядків 010, 020, 030, 035, 040, 045, 050, 060, 065, 070
II. Оборотні активи				
<i>Запаси:</i>				
Виробничі запаси	100	474,6	539,3	Сальдо рах. 20, 22
Поточні біологічні активи	110			Сальдо дебетове субрах. 21.1 і 21.2
Незавершене виробництво	120	1,7	8,7	Сальдо дебетове рах. 23

Готова продукція	130	285,6	212,7	Сальдо дебетове рах. 25, 26
Товари	140	1,7	1,5	Сальдо дебетове рах. 28
Векселі отримані	150			Сальдо дебетове рах. 34
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:				
чиста реалізаційна вартість	160	136,4	143,0	Різниця значень рядків 16.1 і 16.2
первісна вартість	161	136,4	143,0	Сальдо дебетове рах. 36
Резерв сумнівних боргів	162			Сальдо кредитове рах. 38
Дебіторська заборгованість за розрахунками:				
з бюджетом	170	0,5	1,1	Сальдо дебетове субрах. 64.1, 64.2
за виданими авансами	180			Сальдо дебетове субрах. 37.1
з нарахованих доходів	190			Сальдо дебетове субрах. 37.3
із внутрішніх розрахунків	200			Сальдо дебетове субрах. 68.2, 68.3
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	13,9	37,2	Сальдо дебетове субрах. 37.2, 37.4, 37.5, 37.6, 37.7, 68.5, рах. 63, 65
1	2	3	4	5
Поточні фінансові інвестиції	220			Сальдо дебетове субрах. 35.2
Грошові кошти та їх еквіваленти:				
у національній валюті	230	3,9	43,2	Сальдо дебетове субрах. 30.1, 31.1, 31.3, 33.1, 33.3, 35.1
в т.ч. в касі	231			Сальдо дебетове субрах. 30.1
в іноземній валюті	240			Сальдо дебетове субрах. 30.2, 31.2, 31.4, 33.2, 33.4, 35.1
Інші оборотні активи	250	22,1	15,9	Сальдо дебетове субрах. 64.3, 64.4
Усього за розділом II	260	940,4	1002,6	Сума значень рядків 100, 110, 120, 130, 140, 150, 160, 170, 180, 190, 200, 210, 220, 230, 240, 250
III. Витрати майбутніх періодів	270			Сальдо дебетове рах. 39
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275			
Баланс	280	3013,6	3285,0	
ПАСИВ БАЛАНСУ				
I. Власний капітал				
Статутний капітал	300	1483,9	1633,9	Сальдо кредитове рах. 40
Пайовий капітал	310			Сальдо кредитове рах. 41
Додатково вкладений капітал	320			Сальдо кредитове субрах. 42.1
Інший додатковий капітал	330	998,9	843,2	Сальдо кредитове субрах. 42.2, 42.3, 42.4, 42.5
Резервний капітал	340	24,9	57,3	Сальдо кредитове рах. 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	211,9	354,1	Сальдо кредитове субрах. 44.1 (сальдо дебетове субрах. 44.2)
Неоплачений капітал	360	()	()	Сальдо кредитове рах. 46
Вилучений капітал	370	()	()	Сальдо кредитове рах. 45
Усього за розділом I	380	2719,6	2888,5	Сума значень рядків 300 – 340 + рядок 350 (прибуток) (– рядок 350 (збиток)) – рядок 360 – рядок 370
II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів				
Забезпечення виплат персоналу	400			Сальдо кредитове субрах. 47.1, 47.2
Інші забезпечення	410			Сальдо кредитове субрах. 47.3, 47.4, рах. 49
Цільове фінансування	420			Сальдо кредитове рах. 48
Усього за розділом II	430			Сума значень рядків 400 – 420
III. Довгострокові зобов'язання				
Довгострокові кредити банків	440			Сальдо кредитове субрах. 50.1, 50.2, 50.3, 50.4
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450			Сальдо кредитове субрах. 50.5, 50.6, 51.1, 51.2, рах. 52
Відстрочені податкові зобов'язання	460			Сальдо кредитове рах. 54
Інші довгострокові зобов'язання	470			Сальдо кредитове рах. 53, 55
IV. Поточні зобов'язання				
Короткострокові кредити банків	500			Сальдо кредитове рах. 60
Поточна заборгованість за	510			Сальдо кредитове рах. 61

довгостроковими зобов'язаннями				
Векселі видані	520			Сальдо кредитове рах. 62
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	131,8	118,6	Сальдо кредитове рах. 63, субрах. 68.5
Поточні зобов'язання за розрахунками:				
з одержаних авансів	540	87,9	92,2	Сальдо кредитове субрах. 68.1
з бюджетом	550	22,1	84,8	Сальдо кредитове субрах. 64.1
з позабюджетних платежів	560			Сальдо кредитове субрах. 64.2
зі страхування	570	17,0	26,3	Сальдо кредитове рах. 65
з оплати праці	580	34,9	59,1	Сальдо кредитове рах. 66
з учасниками	590		13,2	Сальдо кредитове рах. 67
із внутрішніх розрахунків	600			Сальдо кредитове субрах. 68.2, 68.3
Інші поточні зобов'язання	610	0,3	2,3	Сальдо кредитове субрах. 37.2, 64.3, 64.4, 68.4
Усього за розділом IV	620	294,0	396,5	Сума значень рядків 500 – 610
V. Доходи майбутніх періодів	630			Сальдо кредитове рах. 69
Баланс	640	3013,6	3285,0	

Отже, Баланс є статистичною формою звітності, у якій міститься інформація про активи (майно) підприємства та пасиви (джерела цього майна, що включають власний капітал та залучені кошти) на конкретну дату. Ця інформація необхідна для того, щоб установити, якими активами володіє підприємство, наскільки воно забезпечене власними і залученими джерелами. На підставі цих даних визначається фінансовий стан, рівень платоспроможності, фінансової стійкості, ліквідності майна підприємства.

4. Порядок складання Звіту про фінансові результати

Метою складання Звіту про фінансові результати (форма № 2) є надання інформації про доходи і витрати, прибутки та збитки, отримані в результаті здійснення діяльності підприємства протягом звітного року. Форма і порядок складання Звіту про фінансові результати регламентовані П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”. Звіт є квартальною формою фінансової звітності. Він складається з трьох розділів:

- I розділ “Фінансові результати”;
- II розділ “Елементи операційних витрат”;
- III розділ “Розрахунок показників прибутковості акцій”.

У **I розділі** зіставляються доходи і витрати, визначається кінцевий фінансовий результат. Доходи та витрати класифікуються за видами діяльності – операційної та іншої (фінансової та інвестиційної). Фінансові результати відображаються окремо щодо звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Звіт про фінансові результати передбачає визначення результатів діяльності за такими узагальненими показниками:

- *чистий дохід (виручка) від реалізації продукції* – доходи від реалізації, зменшені на суму непрямих податків, інших вирахувань з доходу;
- *валовий прибуток (збиток)* – чистий дохід від реалізації мінус собівартість реалізованої продукції;
- *фінансовий результат від операційної діяльності* – валовий прибуток, збільшений на суму інших операційних доходів і зменшений на величину адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат;
- *фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування* –

результат від операційної діяльності, збільшений на величину доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів та інших доходів і зменшений на суму фінансових витрат, втрат від участі в капіталі, інших витрат;

- *фінансовий результат від звичайної діяльності* – результат від звичайної діяльності до оподаткування, зменшений на суму нарахованого податку на прибуток від звичайної діяльності;

- *чистий прибуток* – це фінансовий результат від звичайної діяльності, скоригований на величину надзвичайних доходів (+), надзвичайних витрат (–), податки з надзвичайного прибутку (–).

Фінансовим результатом вважається не тільки прибуток від діяльності, а й збитки підприємства. Вони визначаються і фіксуються у відповідних рядках форми № 2, якщо витрати від різних видів діяльності переважають величину доходів.

При складанні Звіту про фінансові результати не допускається згортання доходів і витрат, крім відображення надзвичайної діяльності. У статтях щодо надзвичайної діяльності відображається “згорнуте” значення прибутку чи збитку.

У **II розділі** відображаються елементи операційних витрат, які підприємство понесло протягом звітного року (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати). Підприємства, що не використовують рахунки класу 8, для заповнення цього розділу здійснюють додаткові вибірки про структуру витрат за економічними елементами.

III розділ “Розрахунок показників прибутковості акцій” заповнюють тільки акціонерні товариства, прості акції яких вільно продаються і купуються на фондових біржах, у т. ч. товариства, які випускають такі акції. Прибуток на акцію використовується для оцінки минулих результатів операційної діяльності підприємства з метою формування висновку щодо його потенціалу і прийняття рішень про здійснення інвестицій.

Методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 24 “Прибуток на акцію”.

Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію визначається діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу.

Середньорічна кількість простих акцій в обігу визначається сумою добутків кількості простих акцій в обігу протягом певних періодів на тривалість кожного періоду в днях за формулою:

$$C = \sum A \times K : 365,$$

де С – середньорічна кількість акцій;

А – кількість простих акцій, що перебувають в обігу;

К – кількість днів у кожному періоді між емісіями.

Приклад. На початок 201_ р. згідно з реестром ВАТ “Добробуд” розповсюдило серед акціонерів 1483900 простих іменних акцій номінальною вартістю 1 грн. кожна. Протягом звітного року, зокрема за станом на 1 вересня, була проведена додаткова емісія, в результаті якої випущено ще 150000 акцій тієї самої номінальної вартості. Випуск акцій здійснено за рахунок коштів додаткового капіталу і розповсюджено серед акціонерів пропорційно до їх часток в акціонерному капіталі на момент здійснення емісії.

Середньорічна кількість акцій розраховується таким чином:

$$C = (\text{кількість календарних днів з 1 січня до 31 серпня} \times 1483900) + (\text{кількість календарних днів з 1 вересня до 31 грудня}) \times (1483900 + 150000): 365;$$

$$C = (243 \times 1483900) + (122 \times 1633900): 365 = 1534037.$$

Кількість простих акцій в обігу визначається за даними реєстру акціонерів.

Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію визначається діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу. У нашому прикладі (див. форму № 2) він становитиме у звітному році 16 копійок (249400 грн./1534037 акцій).

У ст. “Дивіденди на одну просту акцію” відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими виплачуються дивіденди.

Наведемо загальну схему заповнення Звіту про фінансові результати за даними бухгалтерського обліку.

Наприклад, за результатами звітного року на основі рішення зборів акціонерів на виплату дивідендів скеровується 30% чистого прибутку, на поповнення резервного капіталу – 13%. Звідси сума оголошених дивідендів становитиме 74,8 тис. грн., а дивіденди на одну акцію – 0,05.

Звіт про фінансові результати
за _____ 201_ р.

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період	Джерела інформації за даними бухгалтерського обліку
1	2	3	4	5
І розділ “Фінансові результати”				
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	6676,1	3912,1	Обороти за кредитом субрах. 701, 702, 703. У будівництві доходи визначаються з урахуванням субпідрядних робіт
Податок на додану вартість	015	1112,7	635,4	Обороти за кредитом субрах. 641 (з дебету субрах. 701, 702, 703)
Акцизний збір	020			Обороти за кредитом субрах. 641 (з дебету субрах. 701, 702, 703)
Інші вирахування з доходу	030			Обороти за кредитом субрах. 704 (з дебету субрах. 791)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	5563,4	3176,7	Результат вирахування з даних рядка 010, даних рядків 015, 020, 030
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	4605,7	2641,8	Обороти за кредитом субрах. 901, 902, 903. У будівництві до собівартості БМР належать також роботи, виконані субпідрядними організаціями
Валовий прибуток	050	957,7	534,9	Додатний результат різниці даних рядка 040 та даних рядка 035

Валовий збиток	055			Від'ємний результат різниці даних рядка 040 та даних рядка 035
Інші операційні доходи	060	65,1	29,6	Обороти за кредитом рах. 71 за вирахуванням ПДВ
Адміністративні витрати	070	453,6	336,4	Обороти за рах. 92
Витрати на збут	080	1,6	3,1	Обороти за рах. 93
1	2	3	4	5
Інші операційні витрати	090	150,2	56,4	Обороти за рах. 94
Фінансові результати від операційної діяльності:				
Прибуток	100	417,4	168,6	Додатний результат різниці даних рядків 070, 080, 090 та даних рядка 050
Збиток	105			Від'ємний результат різниці даних рядків 070, 080, 090 та даних рядка 050 (або рядки 055)
Дохід від участі в капіталі	110			Оборот за кредитом рах. 72
Інші фінансові доходи	120	0,8		Оборот за кредитом рах. 73
Інші доходи	130	1,3	14,2	Оборот за кредитом рах. 74 за вирахуванням ПДВ
Фінансові витрати	140			Оборот за рах. 95
Втрати від участі в капіталі	150			Оборот за рах. 96
Інші витрати	160		6,4	Оборот за рах. 97
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:				
Прибуток	170	419,5	176,4	Додатне значення різниці між рядками 100, 120, 130 і рядками 140, 150, 160
Збиток	175			Від'ємне значення різниці між рядками 100, 120, 130 і рядками 140, 150, 160
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	180,1	68,8	Оборот за субрах. 981
Фінансовий результат від звичайної діяльності:				
Прибуток	190	249,4	107,6	Додатне значення різниці показників рядка 170 і рядка 180
Збиток	195			Значення рядка 175
Надзвичайні доходи	200			Оборот за кредитом рах. 75
Надзвичайні витрати	205			Оборот за кредитом рах. 99
Податки з надзвичайного прибутку	210			Оборот за субрах. 982
Чистий прибуток	220	249,4	107,6	Додатний результат між сумою значень рядків 190, 200 і величиною рядка 210 або додатний результат між значеннями рядка 190 і рядка 205
Чистий збиток	225			Від'ємний результат між значеннями рядка 190 і рядка 205
II розділ "Елементи операційних витрат"				
Матеріальні витрати	230	3457,0	1903,2	Оборот за кредитом рах. 80 *
Витрати на оплату праці	240	896,0	621,0	Оборот за кредитом рах. 81
Відрахування на соціальні заходи	250	334,8	231,2	Оборот за кредитом рах. 82
Амортизація	260	138,3	133,0	Оборот за кредитом рах. 83
Інші операційні витрати	270	385,0	149,3	Оборот за кредитом рах. 84
Усього	280	5211,1	3037,7	Сума значень рядків 230 – 270
III розділ "Розрахунок показників прибутковості акцій"				
Середньорічна кількість простих акцій	300	1534037	1483900	
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310	1534037	1483900	
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію, грн.	320	0,16	0,07	
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію, грн.	330	0,16	0,07	

Дивіденди на одну просту акцію, грн.	340	0,05	0,01	
---	-----	------	------	--

* Якщо на підприємстві не використовується восьмий клас рахунків, визначення сум за окремими елементами витрат здійснюється розрахунковим шляхом.

5. Порядок складання Звіту про рух грошових коштів

Форма і порядок заповнення Звіту про рух грошових коштів визначені П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”.

Метою складання звіту є надання інформації про стан і зміну протягом звітного періоду (року) грошових потоків підприємства в результаті ведення господарської діяльності. Звіт складається за підсумками роботи за рік.

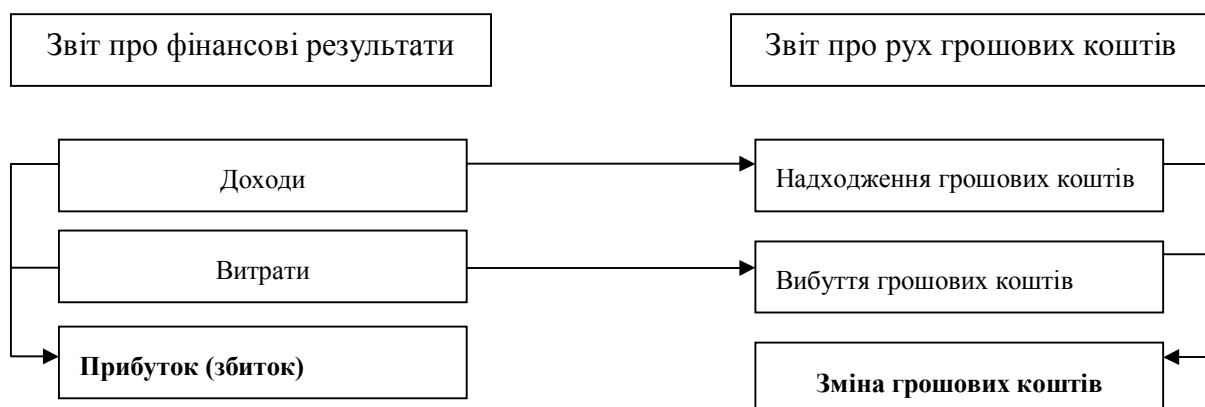
Рух грошових коштів слід розуміти як надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів. Рух грошових коштів відображається за такими видами діяльності:

Види діяльності	Рух грошових коштів	
	Надходження	Вибуття
Операційна	– від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг; – інші, що не пов’язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю	– виплата заробітної плати, винагород; – платежі постачальникам, іншим кредиторам; – оплата інших операційних витрат
Інвестиційна	– від реалізації необоротних активів, фінансових інвестицій, інших довгострокових активів; – відсотків, дивідендів; – інші	– оплата вартості придбання чи будівництва необоротних активів; – здійснення фінансових інвестицій; – надання позик; – інші
Фінансова	– від випуску акцій; – від продажу акцій власної емісії; – отримання кредитів, позик; – інші	– викуп акцій власної емісії; повернення кредитів, позик; – виплата дивідендів, відсотків; – інші

Чистий рух грошових коштів є результуючою величиною надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного року. Для визначення значення чистого руху грошових коштів передбачені прямий та непрямий методи.

П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” передбачено застосування непрямого методу для визначення чистого руху грошових коштів операційної діяльності та прямого методу для визначення чистого руху грошових коштів інвестиційної та фінансової діяльності.

Схематично сутність прямого методу можна визначити таким чином:



Суть **прямого методу** полягає у трансформуванні статей Звіту про фінансові результати шляхом вилучення з них негрошових доходів і витрат. У Звіті про рух грошових коштів розгорнуто відображаються надходження грошових коштів та їх вибуття, потім різниця між надходженням і вибуттям грошових коштів, ураховуючи рух грошових коштів від надзвичайних подій (надходження і вибуття) та визначаючи чистий рух грошових коштів.

Непрямий метод не передбачає трансформування кожної статті Звіту про фінансові результати. Він полягає в коригуванні суми прибутку (збитку) на величини змін поточних активів, зобов'язань, інших балансових рахунків і базується на класичній балансовій моделі: активи завжди повинні дорівнювати зобов'язанням і власному капіталу, до складу якого належить прибуток.

Трансформування прибутку за непрямим методом

ПРИБУТОК	
Додаються до прибутку	Віднімаються від прибутку
<ul style="list-style-type: none"> – Амортизаційні відрахування – Збитки від неопераційної діяльності (інвестиційна, фінансова) – Зменшення оборотних активів (запаси, дебіторська заборгованість) – Зменшення витрат майбутніх періодів – Збільшення поточних зобов'язань (кредиторська заборгованість, поточні зобов'язання щодо податку на прибуток, щодо розрахунків з учасниками тощо) – Збільшення доходів майбутніх періодів 	<ul style="list-style-type: none"> – Доходи від неопераційної діяльності (інвестиційна, фінансова) – Збільшення поточних активів (запаси, дебіторська заборгованість) – Збільшення витрат майбутніх періодів – Зменшення поточних зобов'язань – Зменшення доходів майбутніх періодів

Як зазначалося раніше, непрямий метод застосовується при визначенні чистого руху грошових коштів операційної діяльності. Це зумовлено тим, що основним показником операційної діяльності є її результат – прибуток або збиток.

Застосування прямого методу при визначенні чистого руху грошових коштів не дає повної інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів, зокрема, яка частка грошових коштів становить величину прибутку і чи вплинув результат операційної діяльності підприємства на рух грошових коштів.

Згідно з непрямим методом перерахунку, негрошові витрати (амортизація необоротних активів) додаються до прибутку для того, щоб усунути їх вплив при визначенні такого прибутку. При визначенні чистого руху грошових коштів операційної діяльності сума прибутку (збитку) має бути скоригована на суму прибутків чи збитків, отриманих при здійсненні інвестиційної та фінансової діяльності, а також на суми збитків чи прибутків від нереалізованих курсових різниць, оскільки вони не стосуються прибутку операційної діяльності.

Величини змін дебіторської заборгованості, залишків товарно-матеріальних цінностей, витрат майбутніх періодів, кредиторської

заборгованості, заборгованості щодо сплати відсотків і податку на прибуток, що відбуваються протягом звітного року, мають бути або додані, або вираховані з прибутку, залежно від того:

- який рахунок (синтетичного обліку) аналізується;
- відбуваються такі зміни у бік збільшення чи зменшення.

Загалом заповнення Звіту про рух грошових коштів здійснюється в кілька етапів.

1. Визначення руху грошових коштів у результаті операційної діяльності передбачає:

а) визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності щодо змін у чистих оборотних активах (рядки 010 – 070 Звіту).

Рядок 010 “Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування” – відображається фінансовий результат діяльності підприємства за звітний рік.

Джерело інформації: Звіт про фінансові результати, рядок 170 (прибуток) або 175 (збиток).

Рядок 020 “Амортизація необоротних активів” – відображається сума амортизації необоротних активів, нарахованої протягом року.

Джерело інформації: Звіт про фінансові результати, рядок 260.

Рядок 030 “Збільшення (зменшення) забезпечення” – зазначаються суми забезпечення для відшкодування операційних витрат (щодо виплат відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов’язань тощо), а також суми цільового фінансування.

Джерело інформації: Баланс, рядки 400, 410, 420 (у частині операційних витрат).

Рядок 040 “Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць” – відображається збиток або прибуток від курсових різниць, що виникли у результаті здійснення інвестиційної та фінансової діяльності, а також при перерахунку залишків іноземної валюти, призначеної для інвестиційних та фінансових операцій.

Джерело інформації: аналітичні дані, що використовуються для заповнення таких рядків Звіту про фінансові результати:

– рядка 90 у частині витрат і рядка 60 у частині доходів, понесених або отриманих у зв’язку з перерахунком залишку грошових коштів та еквівалентів грошових коштів в іноземній валюті (сума курсової різниці, що виникає при перерахунку залишку іноземної валюти);

– рядка 160 у частині понесених витрат і рядка 130 у частині отриманих доходів у зв’язку з виникненням курсових різниць при здійсненні інвестиційної та фінансової діяльності.





Зміна суми забезпечення (рядок 030)	
+ Збільшення	- Зменшення



Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць (пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також з перерахунком залишку валютних коштів) (рядок 040)	
+ Збиток	- Прибуток



Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності (інвестиційної та фінансової) (рядок 050)	
+ Збиток	- Прибуток



+ Нараховані відсотки (рядок 060)



= Прибуток (збиток) від операційної діяльності до змін у чистих оборотних активах (рядок 070)

Рядок 050 “Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності” – відображаються фінансові результати від здійсненої протягом звітного року інвестиційної та фінансової діяльності, зокрема, прибуток у вигляді дивідендів, відсотків, прибуток або збиток від реалізації необоротних активів і фінансових інвестицій, обміну оборотних активів на необоротні тощо.

Джерело інформації:

– дані про збитки від неопераційної діяльності, відображені в рядках 140, 150 і 160 Звіту про фінансові результати (за винятком сум курсових різниць, які вже відображені у рядку 040 Звіту про рух грошових коштів);

– дані про прибуток від неопераційної діяльності, відображені в рядках 110, 120, 130 Звіту про фінансові результати (за винятком сум курсових різниць, які вже відображені в рядку 040 Звіту про рух грошових коштів).

Рядок 060 “Витрати на оплату відсотків” – відображаються витрати щодо відсотків, пов'язаних із залученням позикових коштів (наприклад, кредитів банку).

Джерело інформації: Звіт про фінансові результати, рядок 140.

Рядок 070 “Прибуток (збиток) від операційної діяльності до змін у чистих оборотних активах” – розраховується шляхом додавання всіх сум у графі надходження і віднімання сум у графі видаток рядків 010–060 Звіту про рух грошових коштів. Якщо в результаті одержане від'ємне число, воно записується у графі “Видаток”, рядок 070;

б) визначення руху грошових коштів від операційної діяльності
(рядки 080 – 120 Звіту).

Рядок 080 “Зменшення (збільшення) оборотних активів” – відображаються суми, на які зменшилися або збільшилися такі оборотні активи підприємства: запаси, векселі отримані, дебіторська заборгованість перед

постачальниками, дебіторська заборгованість щодо розрахунків (з бюджетом, щодо авансів виданих, за внутрішніми розрахунками), інша поточна дебіторська заборгованість, інші оборотні активи. При заповненні рядка 080 не враховуються зміни оборотних активів, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також у зв'язку з виправленням помилок, а також активи у грошових коштах та їх еквівалентах (рядки 230, 240 Балансу).



Джерело інформації: Баланс, аналітичні дані, що використовуються для заповнення рядків Балансу:

– рядки 100 – 140, не включаються суми змін товарно-матеріальних цінностей, що використовуються для інвестиційної діяльності, зокрема поліпшення необоротних активів капітального характеру;

– рядок 150 у частині вартості векселів, отриманих у зв'язку із здійсненням операційної діяльності;

– рядок 160, крім суми зміни дебіторської заборгованості в результаті її погашення необоротними активами;

– рядок 170, крім зміни заборгованості держави щодо податку на прибуток;

– рядок 180, крім суми авансів, виданих у зв'язку із здійсненням інвестиційної та фінансової діяльності;

– рядок 200, крім сум внутрішніх розрахунків щодо інвестиційної та фінансової діяльності;

– рядок 210, крім змін дебіторської заборгованості за реалізовані фінансові інвестиції, необоротні активи;

– рядок 250, крім сум змін інших оборотних активів, пов'язаних із здійсненням інвестиційної та фінансової діяльності.

Рядок 90 “Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів” – відображається зміна величини витрат, які за своїми характеристиками відносяться до витрат майбутніх періодів. До складу рядка 90 належать суми

змін витрат майбутніх періодів, пов'язаних із здійсненням операційної діяльності.

Джерело інформації: Баланс, рядок 270.

Рядок 100 “Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань” – відображається сума змін поточної кредиторської заборгованості перед постачальниками за товари, роботи, послуги, за векселями виданими, зміни поточних зобов'язань щодо розрахунків з бюджетом, за авансами отриманими, з працівниками, щодо соціального страхування, за внутрішніми розрахунками, за іншими поточними зобов'язаннями.

Джерело інформації: Баланс, аналітичні дані, використовувані для заповнення таких рядків Балансу:

– рядок 520 у частині вартості векселів, виданих при здійсненні операційної діяльності;

– рядок 530, крім суми зміни кредиторської заборгованості щодо придбаних необоротних активів, зміною заборгованості щодо поліпшення необоротних активів, за фінансовими інвестиціями;

– рядок 540, крім суми авансів, отриманих у зв'язку з реалізацією необоротних активів, за іншими операціями, не пов'язаними з операційною діяльністю;

– рядок 550, крім суми зміни зобов'язань щодо податку на прибуток;

– рядки 560, 570, 580;

– рядок 600, крім суми зміни зобов'язань за внутрішніми розрахунками, не пов'язаними з операційною діяльністю;

– рядок 610, крім суми зміни зобов'язання за відсотками.

Рядок 110 “Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів” – відображається сума змін доходів, які за суттю належать до доходів майбутніх періодів. Не включаються суми змін доходів майбутніх періодів, виникнення яких пов'язане із здійсненням інвестиційної та фінансової діяльності.

Джерело інформації: Баланс, рядок 630.

Рядок 120 “Грошові кошти від операційної діяльності” – визначається розрахунковим шляхом як сума всіх надходжень, зменшених на видатки грошових коштів на підставі рядків 070–110. Від'ємне значення показника записується у графі “Видаток” рядка 120.

Рядок 130 “Сплачені відсотки” – відображається сума фактично сплачених відсотків за використання позикових коштів.

Грошові кошти від операційної діяльності (рядок 120)



- Сплачені відсотки (рядок 130)



- Сплачені податки на прибуток (рядок 140)



= Чистий рух грошових коштів до надзвичайних подій (рядок 150)

Джерело інформації: Звіт про фінансові результати, рядок 140.

Сума сплачених відсотків може бути визначена:

- або за даними аналітичного обліку до реєстру обліку операцій за поточним рахунком (журнал-ордер № 2 або журнал № 1);
- або розрахунковим шляхом: сума нарахованих відсотків, відображених у рядку 140 Звіту про фінансові результати + (–) збільшення (зменшення) заборгованості щодо сплати відсотків.

Рядок 140 “Сплачені податки на прибуток” – відображається сума сплачених податків на прибуток.

Джерело інформації: дані аналітичного обліку реєстру обліку операцій за поточним рахунком (журнал-ордер № 2);

в) Визначення чистого руху грошових коштів від операційної діяльності (рядки 160, 170).

Рядок 150 “Чистий рух коштів до надзвичайних подій” – відображається результат коригування у бік зменшення руху грошових коштів від операційної діяльності на суму сплачених відсотків за використання позикових коштів і податків на прибуток.

Рядок 160 “Рух грошових коштів від надзвичайних подій” – відображаються надходження і вибуття грошових коштів, пов’язаних з надзвичайними подіями, що виникли в процесі операційної діяльності, на підставі даних відповідних рахунків 75 “Надзвичайні доходи” і 99 “Надзвичайні витрати”.

Рядок 170 “Чистий рух коштів від операційної діяльності” – відображається чистий рух грошових коштів на підставі рядка 150, скоригований на надзвичайний рух коштів, відображений у рядку 160 Звіту, за схемою:

Чистий рух грошових коштів до надзвичайних подій (рядок 150)
--



Рух грошових коштів унаслідок надзвичайних подій (рядок 160) + Надходження – Витрачання
--



= Чистий рух грошових коштів від операційної діяльності (рядок 170)

2. Визначення руху грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності.

Інвестиційна діяльність підприємства – це діяльність з придбання та реалізації необоротних активів і фінансових інвестицій, які не є частиною еквівалентів грошових коштів. Інвестиційної діяльності передбачає вкладення грошових коштів у розвиток матеріальної бази виробництва, придбання цінних паперів, здійснення інших вкладень для отримання доходів у майбутньому. З іншого боку, інвестиційної діяльності – це надходження грошових коштів від реалізації основних засобів, фінансових інвестицій, інших необоротних активів.

Заповнення розділу II Звіту про рух грошових коштів зводиться до відображення надходжень грошових коштів і вибуття (витрачання) грошових коштів у результаті здійснення інвестиційної діяльності. Розрахунок чистого

руху грошових коштів у результаті здійснення інвестиційної діяльності передбачає такі дії:

а) визначення грошових надходжень у результаті здійснення інвестиційної діяльності;

б) визначення грошових витрат у результаті здійснення інвестиційної діяльності;

в) розрахунок чистого руху грошових коштів до надзвичайних подій у результаті здійснення інвестиційної діяльності (надходження – видатки);

г) визначення надходження і вибуття грошових коштів унаслідок надзвичайних подій;

д) визначення чистого руху грошових коштів у результаті здійснення інвестиційної діяльності.

• **Надходження грошових коштів (рядки 180 – 230)** при здійсненні інвестиційної діяльності може відбуватися:

– від реалізації необоротних активів, фінансових інвестицій, майнових комплексів;

– при отриманні дивідендів, відсотків, інших надходжень.

Рядок 180 “Реалізація фінансових інвестицій” – відображається сума надходжень грошових коштів від продажу акцій, боргових зобов’язань інших підприємств, часток у капіталі інших підприємств.

Джерело інформації: аналітичні дані таких рядків Балансу: 045 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 210 “Інша поточна дебіторська заборгованість” у частині заборгованості за реалізовані фінансові інвестиції, 220 “Поточні фінансові інвестиції”.

Рядок 190 “Реалізація необоротних активів” – відображає суму надходжень грошових коштів від продажу необоротних активів, крім фінансових інвестицій.

Джерело інформації: аналітичні дані таких рядків Балансу: 011 “Первісна вартість нематеріальних активів”, 020 “Незавершене будівництво”, 031 “Первісна вартість основних засобів”, 050 “Довгострокова дебіторська заборгованість” у частині заборгованості за необоротними активами”, 210 “Інша поточна дебіторська заборгованість” у частині заборгованості за необоротними активами, 070 “Інші необоротні активи”.

Рядок 200 “Реалізація майнових комплексів” – відображаються грошові надходження від продажу дочірніх підприємств, інших господарських одиниць, за вирахуванням суми грошових коштів, придбаних у складі таких майнових комплексів. Майно, що продається, складається з необоротних активів, запасів, інших оборотних активів і грошових коштів та їх еквівалентів. Оскільки при визначенні чистого руху грошових коштів інвестиційної діяльності використовується прямий метод, то надходження і вибуття грошових коштів від продажу майнових комплексів має бути відображено розгорнуто: у графі “Надходження” вказують сума грошових коштів, що надійшли від продажу майнового комплексу, у графі “Витрати” – сума грошових коштів та їх еквівалентів, що вибули у складі проданого майнового комплексу.

Джерело інформації: аналітичні дані про надходження грошових коштів від продажу майнових комплексів.

Рядок 210 “Отримані відсотки” – відображаються відсотки, отримані

підприємством у результаті надання позик.

Джерело інформації: аналітичні дані до реєстру бухгалтерського обліку щодо обліку грошових коштів (відомості до Журналів-ордерів № 1, 2 або Журналу № 1).

Рядок 220 “Отримані дивіденди” – відображається сума отриманих дивідендів за акціями, а також за частками (внесками) у капіталі інших підприємств і відображених у реєстрах бухгалтерського обліку у складі розрахунків щодо нарахованих доходів (кредит субрахунку 37.2 рахунка 37).

Джерело інформації: аналітичні дані до реєстру бухгалтерського обліку щодо обліку грошових коштів (відомості до журналів-ордерів № 1, 2 або журналу № 1).

Рядок 230 “Інші надходження” – відображаються такі суми грошових надходжень:

- повернення виданих раніше позик;
- повернення раніше наданих авансів, пов’язаних з інвестиційною діяльністю (наприклад, сума авансу, раніше перерахована на придбання необоротних активів);
- у результаті укладених ф’ючерських, форвардних контрактів, опціонів інвестиційного напрямку;
- інші надходження, не вказані в попередніх рядках і які можна класифікувати як результат здійснення інвестиційної діяльності.

Джерело інформації: аналітичні дані до реєстрів бухгалтерського обліку щодо обліку грошових коштів (відомості до журналів-ордерів № 1, 2 або журналу № 1) у частині надходжень грошових коштів від різних дебіторів (кредит рахунка 37).

• **б) Вибуття (витрачання) грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності (рядки 240 – 270)** може відбуватись:

- у результаті придбання необоротних активів, фінансових інвестицій, майнових комплексів;
- у результаті здійснення інших платежів у межах інвестиційної діяльності.

Рядок 240 “Придбання фінансових інвестицій” – відображається вибуття грошових коштів у результаті придбання акцій, боргових зобов’язань інших підприємств, часток участі в спільній діяльності тощо.

Джерело інформації: аналітичні дані таких рядків Балансу: 045 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 220 “Поточні фінансові інвестиції”.

Рядок 250 “Придбання необоротних активів” – відображається вибуття грошових коштів у зв’язку з придбанням необоротних активів (основних засобів, незавершеного будівництва).

Джерело інформації: аналітичні дані таких рядків Балансу: 011 “Первісна вартість нематеріальних активів”, 020 “Незавершене будівництво”, 031 “Первісна вартість основних засобів”, 070 “Інші необоротні активи”.

Рядок 260 “Придбання майнових комплексів” – відображається сума грошових коштів, перерахована за дочірні підприємства та інші господарські одиниці, що придбаваються.

Джерело інформації: аналітичні дані реєстрів обліку грошових коштів (Журнали-ордера № 1, 2) у частині придбання майнових комплексів.

Рядок 270 “Інші платежі” – відображається вибуття грошових коштів, пов’язане із здійсненням таких операцій:

- видача авансів, пов’язаних з інвестиційною діяльністю (наприклад, у зв’язку з придбанням необоротних активів);
- надання позик грошовими коштами;
- виплата грошових коштів у зв’язку з виконанням форвардних, ф’ючерських контрактів, опціонів, пов’язаних з інвестиційною діяльністю підприємства;
- здійснення інших платежів, не передбачених у попередніх рядках Звіту про рух грошових коштів.

Джерело інформації: аналітичні дані до реєстрів обліку грошових коштів у частині вибуття грошових коштів у результаті здійснення перелічених операцій.

• Визначення чистого руху грошових коштів у результаті здійснення інвестиційної діяльності до надзвичайних подій (рядок 280).

За цим рядком відображається різниця між загальною сумою надходжень грошових коштів інвестиційної діяльності та загальною сумою витрат грошових коштів інвестиційної діяльності.

Загальна сума надходження грошових коштів у результаті здійснення інвестиційної діяльності визначається як алгебраїчна сума значень, відображених у рядках 180, 190, 200 (дані за графою 3 “Надходження”), 210, 220, 230.

Загальна сума вибуття грошових коштів у результаті здійснення інвестиційної діяльності визначається як алгебраїчна сума значень, відображених у рядках 240, 250, 260, 270, а також даних рядка 200 за графою 4 “Вибуття”.

Якщо загальна сума надходжень грошових коштів перевищує загальну суму вибуття грошових коштів, то різниця відображається у графі 3 “Надходження” рядка 280. Якщо загальна сума вибуття грошових коштів перевищує загальну суму надходження грошових коштів, то різниця відображається у графі 4 “Вибуття”.

• Рух коштів від надзвичайних подій – відображаються надходження або витрати, пов’язані з надзвичайними подіями. Витратами можуть бути грошові платежі на уникнення, ліквідацію техногенних катастроф, інших подій, що призвели до руйнування необоротних активів. Доходами можуть слугувати грошові відшкодування з боку держави, винних осіб, страхових компаній на ліквідацію техногенних аварій, що спричинили руйнування необоротних активів.

Джерело інформації: аналітичні дані до рахунків 75, 99, пов’язані з інвестиційною діяльністю.

• Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності – чистий рух з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій (рядок 280 ± рядок 290).

3. Визначення руху грошових коштів у результаті фінансової діяльності.

Фінансова діяльність підприємства пов’язана із залученням (вилученням) грошових коштів, що зумовлює зміну власних і позикових ресурсів підприємства.

Порядок заповнення III розділу Звіту про рух грошових коштів є аналогічним до порядку, передбаченого для інвестиційної діяльності, та зводиться до відображення надходжень і вибуття (витрачання) грошових

коштів у результаті здійснення фінансових операцій. Визначення чистого руху грошових коштів у результаті здійснення фінансової діяльності можна відобразити таким чином:

Надходження грошових коштів (рядки 310–330) (+)	Вибуття грошових коштів (рядки 340 – 360) (–)
--	--



= Чистий рух грошових коштів до надзвичайних подій (рядок 370)
--



Рух грошових коштів унаслідок надзвичайних подій	
Надходження грошових коштів від (+) надзвичайних подій (рядок 380)	Вибуття грошових коштів у зв'язку з (–) надзвичайними подіями (рядок 380)



= Чистий рух грошових коштів від фінансової діяльності (рядок 390)
--

• **Надходження грошових коштів у результаті здійснення фінансової діяльності** може відбуватися:

- при збільшенні власного капіталу;
- отриманні позики, кредиту;
- від інших надходжень.

Рядок 310 “Надходження власного капіталу” – відображається надходження грошових коштів у результаті збільшення власного капіталу підприємства:

- при збільшенні статутного капіталу (за безпосереднього надходження грошових коштів від засновників, учасників);
- при збільшенні пайового капіталу;
- при збільшенні додаткового капіталу в грошовій формі;
- при зменшенні величини неоплаченого капіталу (за погашення заборгованості учасників щодо внесення до статутного капіталу грошових коштів).

Джерело інформації: аналітичні дані до таких рядків Балансу: 300 “Статутний капітал”, 310 “Пайовий капітал”, 320 “Додатково вкладений капітал”, 330 “Інший додатковий капітал”, 360 “Неоплачений капітал”.

Рядок 320 “Отримання позики” – відображається надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань: при отриманні кредитів, позик, випуску облігацій, інших довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю. Якщо кредит, позика отримані в іноземній валюті, то у Звіті про рух грошових коштів відображається еквівалент у гривнях за курсом, що діяв на дату отримання.

Джерело інформації: аналітичні дані реєстру обліку грошових коштів (відомості до Журналів-ордерів № 1, 2 або Журналу № 1), а також аналітичні дані до таких статей Балансу: рядків 440 “Довгострокові кредити банків”, 450 “Довгострокові фінансові зобов'язання”, 470 “Інші довгострокові зобов'язання”, 500 “Короткострокові кредити банків”.

Рядок 330 “Інші надходження” – відображаються надходження грошових коштів у результаті здійснення фінансової діяльності, які не ввійшли до попередніх рядків III розділу Звіту про рух грошових коштів.

• **Вибуття грошових коштів у результаті здійснення фінансової**

діяльності може відбуватися:

- при поверненні позикових коштів;
- сплаті відсотків за користування позиковими коштами;
- виплаті дивідендів;
- здійсненні інших платежів, пов'язаних з фінансовою діяльністю (наприклад, викуп акцій власної емісії).

Рядок 340 “Погашення позик” – відображається вибуття грошових коштів у результаті повернення основної суми кредитів, позик, погашення облігацій, а також погашення інших зобов'язань. Якщо погашення зобов'язань здійснюється в іноземній валюті, то у Звіті про рух грошових коштів відображається сума в гривнях з урахуванням зміни курсу.

Джерела інформації: аналітичні дані реєстру обліку грошових коштів (Журнали-ордера № 1, 2 або Журнал №1) у частині погашення зобов'язань щодо позикових коштів. Аналітичні дані про зміни таких рядків Балансу, як 500 “Короткострокові кредити банків”, 510 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”.

Рядок 350 “Сплачені дивіденди” – відображається погашення заборгованості перед учасниками щодо раніше нарахованих дивідендів.

Джерело інформації: аналітичні дані до змін рядка 590 “Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками” Балансу, аналітичні дані реєстру обліку грошових коштів (Журнали-ордера № 1, 2 або Журнал № 1)

Рядок 360 “Інші платежі” – відображається вибуття грошових коштів за іншими операціями, пов'язаними зі здійсненням фінансової діяльності. До таких операцій, зокрема, належать виплата відсотків за користування позиковими коштами, погашення заборгованості перед учасниками щодо розподілу прибутку (крім виплати дивідендів) і повернення їх частки або паю у статутному капіталі, пайовому капіталі.

Джерело інформації: аналітичні дані реєстру обліку руху грошових коштів (Журнали-ордера № 1, 2 або Журнал № 1), аналітичні дані до зміни таких рядків Балансу (у частині повернення грошовими коштами): рядки 300 “Статутний капітал”, 310 “Пайовий капітал”, 590 “Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками” (крім виплати дивідендів).

• Визначення чистого руху грошових коштів у результаті фінансової діяльності до надзвичайних подій (рядок 370).

У цьому рядку відображається різниця між загальною сумою надходжень грошових коштів від фінансової діяльності та загальною сумою грошових виплат у результаті фінансової діяльності.

Загальна сума надходження грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається як сума значень, відображених у рядках 310, 320, 330.

Загальна сума вибуття грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається як сума значень, відображених у рядках 340, 350, 360.

Якщо загальна сума надходжень грошових коштів перевищує загальну суму вибуття грошових коштів, то різниця відображається у графі 3 “Надходження” рядка 370. Якщо загальна сума вибуття грошових коштів перевищує загальну суму надходження грошових коштів, то різниця відображається у графі 4 “Вибуття”.

• Визначення надходження і вибуття грошових коштів унаслідок

надзвичайних подій (рядок 380).

У цьому рядку відображаються відповідно сума надходження і сума вибуття грошових коштів у зв'язку з надзвичайними подіями в процесі здійснення фінансової діяльності.

Джерело інформації: аналітичні дані до рахунків, які використовувалися для обліку надзвичайних подій у процесі фінансової діяльності.

• Визначення чистого руху грошових коштів у результаті здійснення фінансової діяльності (рядок 390).

У цьому рядку відображається величина чистого руху грошових коштів у результаті здійснення фінансової діяльності з урахуванням руху грошових коштів унаслідок надзвичайних подій шляхом порівняння величин, відображених у рядках 370 і 380 Звіту про рух грошових коштів.

4. Визначення чистого руху грошових коштів за звітний рік з урахуванням впливу курсових різниць і залишку грошових коштів на кінець звітного року.

Ця частина Звіту про рух грошових коштів є результуючою, оскільки в ній подаються дані про чистий рух грошових коштів загалом за всіма видами діяльності підприємства. Крім того, за даними, наведеними в IV частині Звіту, можна проконтролювати правильність заповнення попередніх розділів. Так, використовуючи дані про залишки грошових коштів та їх еквівалентів на початок року, дані про рух грошових коштів протягом року (дані попередніх трьох розділів Звіту про грошових коштів), а також урахуваючи вплив курсових різниць, можна отримати залишок грошових коштів та їх еквівалентів на кінець звітного року. Визначений таким чином залишок грошових коштів має збігатися з їх фактичними залишками за даними бухгалтерського обліку і звітності (II розділ активу Балансу).

Вищевикладене можна подати у вигляді такої формули:

залишок грошових коштів на початок року +(-) надходження (вибуття) грошових коштів протягом року +(-) збільшення (зменшення) курсової різниці протягом року = залишок грошових коштів на кінець року (рядок 410 графа 3 +(-) рядок 400 графа 3 (графа 4) +(-) рядок 420 графа 3 (графа 4) = рядок 430 графа 3).

Рядок 400 “Чистий рух грошових коштів за звітний період” – відображається результат підсумовування значень рядків 170, 300, 390. Якщо в результаті такого підсумовування значення, відображене в графі 3 цих рядків, перевищує значення графі 4, то різниця подається в графі 3 “Надходження”. Якщо ж значення графі 4 у вказаних рядках перевищують значення графі 3, то різниця відображається в графі 4 “Вибуття”.

Рядок 410 “Залишок коштів на початок року” – відображаються дані бухгалтерського обліку про наявність грошових коштів та їх еквівалентів на початок звітного року.

Джерело інформації: дані реєстрів бухгалтерського обліку, а також дані з II розділу Балансу у рядках 230 і 240.

Рядок 420 “Вплив змін валютних курсів на залишок коштів” – відображається зміна залишку грошових коштів в іноземній валюті в результаті змін валютного курсу протягом року. Так, у графі 3 відображається сума збільшення гривневого еквівалента іноземної валюти, а в графі 4 – його

зменшення.

Джерело інформації: аналітичні дані до змін рядка 240 Балансу, а також аналітичні дані рядків 060, 090, 130, 160 Звіту про фінансові результати в частині доходів і витрат, пов'язаних з курсовими різницями.

Рядок 430 "Залишок грошових коштів на кінець року" – відображається результат значень рядків 400, 410, 420. Результат рядка має збігатися з даними бухгалтерського обліку і звітності (II розділ активу Балансу).

Звіт про рух грошових коштів
за _____ 201__ р.

Стаття	Код	За звітний період		За попередній період	
		Надходження	Видаток	Надходження	Видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності	010	419,5		176,4	
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування					
Коригування на:	020	138,3	x	133,0	x
амортизацію необоротних активів					
збільшення (зменшення) забезпечень	030				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050		2,1		7,8
Витрати на сплату відсотків	060		x		x
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	555,7		301,6	
Зменшення (збільшення):	080		22,9		200,5
оборотних активів					
витрат майбутніх періодів	090				
Збільшення (зменшення):	100	77,2		96,3	
поточних зобов'язань					
доходів майбутніх періодів	110				
Грошові кошти від операційної діяльності	120	610,0		197,4	
Сплачені:	130	x		x	
Відсотки					
податки на прибуток	140	x	154,5	x	69,6
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150	455,5		127,8	
Рух коштів від надзвичайних подій	160				
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	455,5		127,8	
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			x		x
Реалізація:					
фінансових інвестицій	180				
необоротних активів	190	1,3	x	14,2	x
майнових комплексів	200				
Отримані:	210	0,8	x		x
Відсотки					
Дивіденди	220		x		x
Інші надходження	230		x		x
Придбання:	240	x		x	
фінансових інвестицій					
необоротних активів	250	x	351,0	x	139,6

майнових комплексів	260	x		x	
Інші платежі	270	x		x	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280		348,9		125,4
Рух коштів від надзвичайних подій	290				
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300		348,9		125,4
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			x		x
Надходження власного капіталу	310				
Отримання позики	320		x		x
Інші надходження	330		x		x
Погашення позик	340	x		x	
Сплачені дивіденди	350	x	67,3	x	
Інші платежі	360	x		x	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370		67,3		
Рух коштів від надзвичайних подій	380				
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390		67,3		
Чистий рух коштів за звітний період	400	39,3		2,4	
Залишок коштів на початок року	410	3,9	x	1,5	x
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420				
Залишок коштів на кінець року	430	43,2	x	3,9	x

6. Порядок складання Звіту про власний капітал

Метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання інформації про розміри і структуру власного капіталу підприємства, зокрема про його зміни, що відбулися протягом звітного року. Форма і порядок заповнення Звіту про рух грошових коштів форми № 4 регламентовані П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”.

Загалом **капітал – це майно підприємства, його активи**. Джерелом формування такого майна можуть бути як власні, так і залучені кошти. На підставі цього і побудоване балансове рівняння:

активи = власний капітал + зобов’язання

Відповідно до цього рівняння, *власний капітал підприємства – це частина в активах підприємства після вирахування його зобов’язань*. Саме так трактують поняття власного капіталу за національними стандартами обліку:

власний капітал = активи - зобов’язання

У Звіті про власний капітал відображаються джерела поповнення капіталу, а також операції, в результаті здійснення яких власний капітал було зменшено.

Звіт про власний капітал складається у формі шахової (шахматної) оборотної відомості, де в горизонталі подано складові власного капіталу відповідно до статей I розділу пасиву Балансу та причини зміни власного капіталу підприємства.

Крім розкриття джерел поповнення і причин зменшення власного капіталу, Звіт про власний капітал дає змогу простежити перехід капіталу з однієї форми в іншу. Прикладом тому може бути інформація про розподіл прибутку підприємства. Так, якщо за рішенням керівництва нерозподілений прибуток спрямовується на поповнення власного капіталу, то в Звіті про власний капітал відображається одночасне зменшення нерозподіленого

прибутку і збільшення резервного капіталу.

Звіт про власний капітал має таку структуру: по горизонталі зазначається власний капітал підприємства відповідно до статей I розділу пасиву балансу, по вертикалі – джерела поповнення і причини зменшення власного капіталу. На перетині відповідних вертикальних рядків і горизонтальних граф відображаються необхідні дані.

Причини змін у власному капіталі підприємства

ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА	
ЗБІЛЬШЕННЯ у результаті:	ЗМЕНШЕННЯ внаслідок:
<ul style="list-style-type: none">– виправлення помилок минулих звітних періодів;– зміни в обліковій політиці;– дооцінки необоротних активів;– розподілу прибутку;– збільшення внесків учасників:збільшення статутного капіталу в результаті емісії акцій чи збільшення їх номінальної вартості, додаткових внесків;– погашення заборгованості учасників;– безоплатного отримання активів та ін.	<ul style="list-style-type: none">– виправлення помилок минулих звітних періодів;– зміни в обліковій політиці;– уцінки необоротних активів;– виплати дивідендів;– вилучення капіталу: повернення часток учасникам, зменшення статутного капіталу, викуп або анулювання акцій, зменшення номінальної вартості акцій;– покриття збитків та ін.

У **першій графі** Звіту про власний капітал відображені джерела поповнення і причини зменшення власного капіталу підприємства, розподілені таким чином:

- 1) залишок на початок року (рядок 010);
- 2) коригування (рядки 020 – 040);
- 3) скоригований залишок на початок року (рядок 050);
- 4) переоцінка активів (рядки 060 – 120);
- 5) чистий прибуток (збиток) за звітний період (рядок 130);
- 6) розподіл прибутку (рядки 140 – 170);
- 7) внески учасників (рядки 180 – 200);
- 8) вилучення капіталу (рядки 210 – 250);
- 10) інші зміни в капіталі (рядки 260 – 280);
- 11) разом змін у капіталі (рядок 290);
- 12) залишок на кінець року (рядок 300).

У Звіті про власний капітал є “вільні” рядки, в яких підприємство за потреби подає дані, не передбачені у формі цього звіту: рядки 120, 170, 200, 280.

Звіт про власний капітал складається на підставі Балансу, Звіту про фінансові результати, а також аналітичних даних до відповідних облікових реєстрів.

Порядок заповнення Звіту про власний капітал.

• **Залишок на початок року (рядок 010).** У цьому рядку наводяться дані про власний капітал підприємства на початок звітнього року на підставі I розділу пасиву балансу.

• **Коригування (рядки 020 – 040).** У цьому розділі наводиться інформація про внесення змін у результаті виправлень помилок минулих звітних періодів, зміни облікової політики, інші зміни.

Зміна облікової політики може відбуватися в результаті:

- статутних вимог;
- зміни методології бухгалтерського обліку (П(С)БО);
- отримання достовірнішого відображення подій у фінансовій звітності.

Зміна облікової політики може здійснюватися один раз у рік. Вважається, що знову ухвалена облікова політика була завжди. Тому всі зміни провадяться шляхом коригування нерозподіленого прибутку. Якщо підприємство прийняло рішення про застосування зміни облікової політики, у Звіті про власний капітал відповідну інформацію буде відображено у графі 8 “Нерозподілений прибуток”.

Рядок 030 “Виправлення помилок”. Порядок виправлення помилок викладено у П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Згідно з цим документом виправлення помилок, допущених при складанні звітності за минулі періоди, здійснюється шляхом коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок звітного року (як зменшення, так і збільшення), а також повторного відображення відповідної інформації. Інакше кажучи, інформація про виправлені помилки подається так, начебто помилки виправлені в тому звітному періоді, в якому вони були допущені. Виправлення помилок минулих звітних періодів відображається у графі 8 “Нерозподілений прибуток”.

Рядок 040 “Інші зміни”. У цьому рядку відображаються інші зміни відповідних показників, передбачених П(С)БО 6.

• **Скоригований залишок на початок року (рядок 050).** У цьому рядку відображаються дані власного капіталу на початок звітного року з урахуванням коригувань, наведених у попередніх рядках.

• **Переоцінка активів (рядки 060 – 120).** У цих рядках відображається зміна капіталу підприємства в результаті переоцінки нематеріальних активів, передбаченої П(С)БО 7 “Основні засоби” і П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. Сума переоцінки подається у графі 6 “Інший додатковий капітал”. Сума дооцінки збільшує додатковий капітал, якщо така дооцінка є першою переоцінкою необоротних активів, тобто до дооцінки не проводилася уцінка необоротних активів, суму якої було списано на інші витрати. Сума уцінки необоротних активів зменшує додатковий капітал, якщо до уцінки вже було проведено дооцінку таких необоротних активів (сума якої збільшила додатковий капітал). Джерелом інформації для заповнення розглянутих рядків є аналітичні дані до субрахунку 42.3 “Дооцінка активів” рахунка 42 “Додатковий капітал”.

• **Чистий прибуток (збиток) за звітний період (рядок 130).** У цьому рядку відображається чистий прибуток (збиток) звітного року на підставі даних рядка 220 (прибуток) або рядка 225 (збиток) Звіту про фінансові результати. Ця величина відображається у графі 8 “Нерозподілений прибуток”. Якщо за даними Звіту про фінансові результати підприємство має збиток, то його величину потрібно відображати в рядку 8 у дужках.

Розподіл прибутку (рядки 140 – 170) У цьому розділі відображається інформація про вплив розподілу прибутку на величину власного капіталу підприємства. Так, у рядку 140 подається сума прибутку, спрямована на виплату дивідендів. Ця величина відображається у графі 8 у дужках як величина, що зменшує власний капітал підприємства. В рядках 150 і 160

подаються суми прибутку, спрямовані на збільшення статутного і резервного капіталу відповідно. Суму прибутку, спрямовану на збільшення статутного і резервного капіталу, потрібно відобразити в Звіті про власний капітал двічі: у графі 8 у дужках (як величину, що зменшує прибуток) і в графі 3 “Статутний капітал” і графі 7 “Резервний капітал” (як величину, що збільшує власний капітал). У рядку 170 подається інформація щодо розподілу прибутку підприємства, яка не увійшла до попередніх рядків цього розділу. Джерелом інформації для заповнення рядків розділу є аналітичні дані до субрахунку 44.1 “Прибуток нерозподілений” рахунка 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Внески учасників (рядки 180 – 200). У рядках цього розділу розкривається інформація:

- про поповнення статутного, пайового, додатково вкладеного та іншого капіталу за рахунок внесків учасників;
- про погашення заборгованості учасників щодо внесків до статутного, пайового, додатково вкладеного та іншого капіталу.

Джерелом інформації для заповнення рядків розділу є аналітичні дані до рахунка 46 “Неоплачений капітал”.

Вилучення капіталу (рядки 210 – 250). Вилучення капіталу може бути результатом здійснення таких операцій:

- повернення часток (паю) учасникам у зв’язку з їх виходом з товариства;
- викуп акцій;
- анулювання викуплених акцій;
- перепродаж швидше викуплених акцій;
- зменшення номінальної вартості акції.

При виході учасника з товариства йому повертається його частка (внесок). Повернення частки учаснику може означати для підприємства: або зменшення статутного капіталу, або зміну учасника без зменшення величини статутного капіталу. Якщо внаслідок повернення учаснику його частки статутний капітал не змінився, то така операція у Звіті про власний капітал не відображається. Якщо за цією умовою на величину такої частки зменшився статутний капітал, то таку операцію слід відобразити в рядку 240 “Вилучення частки в капіталі” у графі 3 “Статутний капітал” у сумі, що дорівнює зменшенню статутного капіталу.

Викуп акцій власної емісії не змінює статутного капіталу підприємства. Проте з економічної точки зору здійснення подібних операцій призводить до зменшення власного капіталу підприємства, погіршення фінансового стану, тому що з обороту вилучаються грошові кошти, а викуплені та повторно не розповсюджені акції ніякої вигоди акціонерному товариству не приносять. Цю подію слід зафіксувати у фінансовій звітності, зокрема в Звіті про власний капітал.

Залежно від прийнятого рішення щодо викуплених акцій у Звіті про власний капітал потрібно зробити такі записи:

- якщо протягом звітного року товариство викупляло акції власної емісії та на кінець звітного року вони не анульовані і не перепродані, то вартість, за якою такі акції викуплені, відобразатиметься у рядку 210 “Викуп акцій (часток)” у графі 10 “Вилучений капітал”;

– якщо протягом звітного року здійснювалися операції з анулювання викуплених акцій (унаслідок чого було зменшено статутний капітал), у Звіті про власний капітал за рядком 230 “Анулювання викуплених акцій (часток)” у графі 3 “Статутний капітал” буде відображено зменшення статутного капіталу, в графі 10 “Вилучений капітал” – зменшення вилученого капіталу на величину, що дорівнює вартості анульованих акцій;

– якщо протягом звітного року викуплені акції перепродували за ціною, нижчою від номінальної вартості (внаслідок чого було зменшено статутний капітал), то за рядком 220 “Перепродаж викуплених акцій (часток)” у графі 10 “Вилучений капітал” буде відображено зменшення вилученого капіталу на вартість викупу перепроданих акцій, а в графі 3 “Статутний капітал” – зменшення статутного капіталу на різницю між вартістю перепродажу і номінальною вартістю проданих акцій.

Крім впливу цих подій, статутний капітал підприємства може бути зменшений при зменшенні номінальної вартості акцій. Різниця у вартості акцій має бути відшкодована акціонерам. Зменшення статутного капіталу внаслідок зменшення номінальної вартості акцій відображається у рядку 250 “Зменшення номінальної вартості акцій” у графі 3 “Статутний капітал”.

Джерелом інформації для заповнення цього розділу є аналітичні дані до рахунка 45 “Вилучений капітал”.

Інші зміни в капіталі (рядки 260 – 280). До інших змін у капіталі належать:

– зменшення статутного, пайового, додаткового капіталу, нерозподіленого прибутку у зв’язку зі списанням невідшкодованих збитків;

– збільшення додаткового капіталу при безоплатному отриманні необоротних активів, інших непередбачених змінах у капіталі.

У рядках цього розділу подається інформація про зміни власного капіталу підприємства.

У рядку 260 “Списання невідшкодованих збитків” відображається величина збитків у зменшення власного капіталу (статутного, пайового, додаткового капіталу, нерозподіленого прибутку) підприємства за відповідними графами.

У рядку 270 “Безоплатно отримані активи” подають збільшення додаткового капіталу у графі 6 “Інший додатковий капітал”. Збільшення додаткового капіталу в зв’язку з безоплатним отриманням необоротних активів має бути відображене відповідно до вимог П(С)БО 7 і П(С)БО 8, тобто з урахуванням зменшення додаткового капіталу на суму амортизації таких активів.

У рядку 280 відображаються зміни власного капіталу підприємства, не передбачені в попередніх рядках розділу.

Джерелом інформації для заповнення цього розділу є аналітичні дані до рахунка 40 “Статутний капітал”, субрахунку 42.4 “Безоплатно отримані необоротні активи” рахунка 42, субрахунку 44.1 рахунка 44.

• **Разом змін у капіталі (рядок 290).** У цьому рядку визначається загальна сума змін власного капіталу, що відбулися протягом звітного року, шляхом підсумовування і віднімання річних оборотів, відображених у Звіті про власний капітал.

• **Залишок на кінець року (рядок 300).** У цьому рядку визначається

Інші зміни в капіталі:										
Списання невідшкодованих збитків	260									
Безкоштовно отримані активи	270									
	280									
Разом змін у капіталі	290	150,0			(155,7)	32,4	142,2			168,9
Залишок на кінець року	300	1633,9			843,2	57,3	354,1			2888,5

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України „ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (від 16 липня 1999 р. № 996-XIV).
2. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ЖІТІ, 2007. – 672 с.
3. Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остапюк М.Я. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Ужгород: Ужгородський національний університет, 2001. – 140 с.
4. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. Облік у будівництві. Підручник. – К.: Знання, 2008. – 631 с.
5. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Микитюк Н. Я. та ін. **Фінансовий облік** [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.] – К : Хай-Тек Прес. – 2011. – 544с.
6. Кудря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – К.: Алтера, 2004. – 303 с.
7. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник, - К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
8. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навч. посіб. – К.: Центр навч. літератури, 2004. – 576 с.
9. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навч. посіб. - Київ: Вид - во «Центр учбової літератури», 2003. – 124 с.
10. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.
11. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підруч. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. – 628 с.
12. Скирпан О.П. Бухгалтерський облік: Курс лекцій. Навчальний посібник. – Тернопіль: Видавець Стародубець, 2003. – 252 с.
13. Сопко В.В., Гуцайлюк З.В., Щирба М.Т., Бенько М. Бухгалтерський облік. - Навч. пос. - Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.

14. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – К.: Знання, 2005. – 471 с.
15. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Алерта, 2006. – 1080 с.
16. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. –К.: Знання, 2006. – 525 с.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Давидович Ігор Євгенович

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Курс лекцій

Підписано до друку 28.09. 2010 р. Формат 60×84 1/16
Папір офсетний № 94. Обл. друк. арк. 13,5. Умов. друк. арк. 12,56.
Замовне. Тираж 100 прим.

Надруковано з готових діапозитивів у ПП „Принтер-інформ”
м. Тернопіль, вул. Енергетична бічна, 5