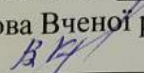


МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ  
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Навчально-науковий інститут обліку, аналізу та аудиту  
Кафедра бухгалтерського обліку

Затверджено  
Вченою радою Інституту  
протокол від 10.11.2021 № 4  
Голова Вченої ради Інституту  
 В.М. Краєвський

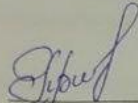
**Конспект лекцій**

з навчальної дисципліни «**Бухгалтерський облік**»  
для підготовки здобувачів вищої освіти  
першого (бакалаврського) рівня  
(денної форми навчання)  
галузь знань 07 «Управління та адміністрування»,  
спеціальність 076 «Підприємництво, торгівля та біржова діяльність»  
освітньо-професійна програма «Економіка та організація підприємницької  
діяльності», спеціальність 073 «Менеджмент»,  
освітньо-професійна програма:  
«Менеджмент готельно-ресторанного бізнесу»  
галузь знань 29 «Міжнародні відносини»,  
спеціальність 292 «Міжнародні економічні відносини»,  
освітньо-професійна програма «Міжнародні економічні відносини»  
галузь знань 05 «Соціальні та поведінкові науки»  
спеціальність 051 «Економіка»,  
освітньо-професійна програма «Економіка підприємства»,  
освітньо-професійна програма «Економічна кібернетика»

Ірпінь - 2021

Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік» складений на основі робочої програми навчальної дисципліни, затвердженої Науково-методичною радою Університету від 21.10.2021 р., протокол №8.

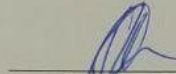
Укладач

  
(підпис)

Н.В. Гуріна, доцент, к.е.н.

Розглянуто і схвалено кафедрою бухгалтерського обліку протокол від 25 жовтня 2021 р. № 5

Завідувач кафедри

  
(підпис)

О.П. Колісник, доцент, к.е.н.

**Зміст****Стор.**

1. Бухгалтерський облік: його сутність та значення. Види бухгалтерського обліку	4
2. Предмет, метод та об'єкти бухгалтерського обліку	15
3. Бухгалтерський баланс	21
4. Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис	30
5. Документація та інвентаризація	40
6. Облікові реєстри, техніка, форми та організація обліку на промислових підприємствах	42
7. Облік грошових коштів та фінансових інвестицій	52
8. Облік дебіторської заборгованості	71
9. Облік необоротних активів	85
10. Облік запасів	100
11. Облік зобов'язань	106
12. Облік доходів, витрат та фінансових результатів	117
13. Облік власного капіталу	132
14. Основи фінансової звітності	145
14. Рекомендована література	152

**Тема: «Бухгалтерський облік: його сутність та значення.  
Види бухгалтерського обліку»**

**План**

1. Поняття та визначення господарського обліку. Види господарського обліку.
2. Облікові вимірники.
3. Вимоги до обліку.
4. Правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні.
5. Стандарти бухгалтерського обліку: сутність, значення, перелік.
6. Облікова політика підприємства.
7. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві.

**Мета:** формування знань у студентів щодо сутності та видів господарського обліку, вимог до обліку та організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

**Ключові терміни та поняття:** бухгалтерський облік, фінансовий облік, управлінський облік, податковий облік, обліку, вимоги до обліку, облікова політика.

### **1. Поняття та визначення господарського обліку**

Господарський облік, як свідчить сама назва, це облік господарства, облік господарської діяльності підприємства, суспільства, що містить у собі виробництво, реалізацію та розподіл матеріальних благ, необхідних для задоволення потреб у харчах, одязі, житлі тощо.

Господарство України складається з галузей – промисловості, сільського господарства, будівництва, торгівлі, транспорту та ін. Кожна галузь складається з окремих підприємств і організацій. До них належать заводи і фабрики, шахти, фермерські господарства, торговельні підприємства тощо.

Будь-яка діяльність, пов'язана з виробництвом, обміном та споживанням матеріальних і нематеріальних цінностей, наданням та використанням послуг, називається **господарською діяльністю**.

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство має в своєму розпорядженні необхідні **господарські засоби** – будівлі, машини, матеріали, товари, грошові кошти та ін.

Поряд з господарськими засобами необхідною умовою господарської діяльності є **праця**. Затрати праці включаються разом з матеріальними затратами та іншими засобами виробництва до вартості виготовлених виробів, уречевлюються в них.

Господарська діяльність складається з **господарських процесів**, які поділяються на **господарські операції**.

Так, на виробничому підприємстві (заводі, фабриці) характерні операції з закупівлі сировини та інших матеріалів складають у своїй сукупності **процес заготівлі**; операції з виготовлення із сировини та інших матеріалів виробів утворюють **процес виробництва**; операції з продажу виготовлених виробів належать до складу **процесу реалізації**.

Господарська діяльність кожного підприємства вимагає прогнозування, управління та контролю. Щоб керувати підприємствами різних форм власності та всім народним господарством України, потрібно мати відомості про господарську діяльність кожного підприємства: розміри та склад його засобів, коштів, розвиток окремих галузей тощо. Всі ці відомості можуть бути одержані лише завдяки обліку.

Облік виник давно. Він виник у процесі розвитку людського суспільства, яке для забезпечення своїх потреб здійснює господарську діяльність, тобто матеріальне виробництво, що вимагає управління та контролю. Задля цієї мети й було створено облік.

Протягом історичного процесу, в процесі загального зростання матеріально-технічної культури змінювалися та удосконалювалися методи та форми обліку. Від примітивних засобів і способів до складних сучасних комп'ютерних систем – таким є шлях розвитку облікової техніки.

### **Види господарського обліку**

Для відображення різнобічної діяльності підприємств та організацій з метою одержання інформації, необхідної для управління та контролю, використовують *три види господарського обліку*: оперативний, статистичний та бухгалтерський. Кожен з них має свої завдання, об'єкти обліку, способи одержання та опрацювання інформації та виконує свою роль у здійсненні функцій, покладених на господарський облік у суспільстві.

**Оперативний (оперативно-технічний) облік** здійснюється безпосередньо на місці (цех, склад тощо) та забезпечує негайне спостереження та реєстрацію визначених виробничих і комерційних операцій та інших факторів господарської діяльності підприємства, організації, установи. *Мета оперативного обліку* – швидке одержання інформації про хід виробництва, реалізацію продукції (робіт, послуг).

Оперативно-технічний облік слугує для оперативного планування та поточного спостереження за розвитком виробництва, виконанням робіт, наданням послуг. Він охоплює господарські та виробничі операції, що не мають безпосереднього відображення на рахунках бухгалтерського обліку. За допомогою оперативно-технічного обліку одержують дані про щоденний випуск продукції, щоденне відвантаження та реалізацію продукції, товарів, про витрати сировини та інших матеріальних цінностей, трудові витрати, додержання умов договірних поставок тощо. Дані для оперативно-технічного обліку одержують шляхом безпосереднього спостереження фактів господарської та виробничо-фінансової діяльності підприємств, організацій, установ.

Разом з тим, оперативний облік охоплює й ті господарські операції, що не мають безпосереднього відображення у бухгалтерському та статистичному обліку. Так, за його допомогою контролюють явку працівників на підприємство і повернення з нього по закінченні робочого часу, роботу верстатів і машин, їх простої, режим технологічного процесу, стан і хід розрахунків підприємства з іншими підприємствами тощо.

Показники оперативного обліку використовують для забезпечення контролю. Ці показники часто не документують, а сповіщають усно.

Певної системи первинної документації оперативний облік не має. В ньому використовують в основному дані документів бухгалтерського обліку, і тільки в окремих випадках підприємства створюють свої форми документів.

*Відмінною особливістю оперативного обліку є оперативність отримання інформації*, оскільки управляти виконанням господарських операцій та активно впливати на них можна тільки володіючи своєчасною інформацією.

Залежно від характеру об'єктів, які обліковуються, в оперативному обліку використовують натуральні, трудові та грошовий вимірники. Проте, оскільки цей вид обліку відображає в основному однорідні операції, в ньому використовуються переважно натуральні та трудові вимірники. Грошовий вимірник використовують не як

узагальнюючий, а лише у випадках, коли цього вимагає характер обліковуваних об'єктів (наприклад, для контролю за виконанням договорів поставки, обсягів реалізації та ін.).

Ряд показників оперативного обліку передають до вищих організацій, наприклад, дані про випуск продукції, про одержання врожаю зернових тощо. Такі показники узагальнюють і включають до складу оперативної звітності, яка слугує для спостереження за відповідними процесами в масштабі окремих галузей і народного господарства України в цілому.

Оперативно-технічним обліком мають бути зайняті працівники усіх служб підприємства – виробничої, технічної, бухгалтерської, постачання, праці, кадрів тощо.

Оперативний облік має велике значення, оскільки без своєчасної конкретної інформації неможливо управляти діяльністю підприємства. Особливо зростає значення обліку в ринкових умовах господарювання, коли потрібне гнучке маневрування ресурсами, повсякденний контроль за їх використанням, виробництво саме тієї продукції (послуг), яка користується попитом у споживачів (покупців).

**Статистичний облік** – це планомірне збирання та вивчення масових кількісних і якісних явищ і закономірностей загального розвитку за конкретних умов місця й часу (перепис наявності обладнання, визначення середньої заробітної плати працівників підприємства за категоріями працюючих, кількість і якість вироблюваної продукції, використання робочого часу, чисельності населення тощо).

Об'єктом статистичного обліку можуть бути окреме підприємство, галузь, народне господарство в цілому. Предметом статистичного обліку є не тільки процеси матеріального виробництва, а й інші соціально-економічні явища (чисельність і склад населення, рівень добробуту, охорони здоров'я тощо).

При дослідженні явищ і процесів статистика застосовує різні вимірники (натуральні, трудові, грошовий), а також властиві їй способи опрацювання інформації (масові та вибіркові спостереження, відносні та середні величини, динамічні ряди тощо).

Дані про господарські та виробничі зміни статистичний облік одержує з оперативного-технічного та бухгалтерського обліку. Наприклад, за даними статистичного обліку можна визначити зростання продуктивності праці, зниження собівартості продукції (робіт, послуг), чисельність працюючих за віком, статтю, кваліфікацією тощо. Ці дані допомагають аналізувати результати різних процесів і прогнозувати подальший їх розвиток.

Отже, статистичний облік являє собою систему вивчення, узагальнення і контролю за масовими явищами, що мають загальнодержавний характер.

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

*Важлива особливість бухгалтерського обліку* полягає в тому, що господарські операції, облічені в натуральних і трудових вимірниках, обов'язково узагальнюються у грошовому вимірнику.

У бухгалтерському обліку господарські операції відображаються систематично і послідовно, в міру їх здійснення, чим забезпечується *суцільне і безперервне спостереження і контроль* за господарською діяльністю. Цим бухгалтерський облік відрізняється від оперативного і статистичного, які застосовують метод часткового (вибіркового) спостереження, контролю.

Обов'язковою умовою відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку є їхнє *документальне обґрунтування*, завдяки чому показники обліку набувають особливого, доказового, юридичного значення. Економічна сторона бухгалтерського обліку дає змогу оцінити ефективність господарських процесів, юридична – законність і доцільність рішень, що приймаються керівництвом.

Отже, бухгалтерський облік встановлює взаємозв'язок між економікою і правом у процесі господарської діяльності. Для забезпечення систематичного та взаємопов'язаного відображення господарських засобів і процесів у бухгалтерському обліку застосовують особливі, тільки йому властиві *способи опрацювання облікової інформації* – рахунки, подвійний запис операцій на рахунках, балансові узагальнення та ін.

Отже, *бухгалтерський облік* – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Всі три види обліку тісно взаємопов'язані, доповнюють один одного і утворюють єдину систему народногосподарського обліку. Так, бухгалтерський облік використовує дані оперативного табельного обліку для нарахування заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці, а в окремих випадках з ним об'єднується (наприклад, оперативно-бухгалтерський облік матеріальних цінностей); статистика за даними бухгалтерського обліку про виробіток, нараховану заробітну плату, витрати на виробництво визначає показники рівня і динаміки продуктивності та оплати праці, обсягу і рентабельності виробництва тощо. Узагальнюючи показники бухгалтерського обліку, статистика вивчає розміщення і використання матеріальних і трудових ресурсів країни, забезпечує інформацією для прогнозування їх розвитку.

Мета всіх видів обліку – своєчасне забезпечення керівництва всебічною інформацією, необхідною для управління.

Усі три види обліку ґрунтуються на єдиній первинній документації для отримання потрібної інформації. Їхній взаємозв'язок забезпечується також централізованим державним керівництвом обліком, яке здійснюється Міністерством фінансів та Міністерством статистики України. До функції Міністерства фінансів України належить методологічне керівництво бухгалтерським обліком і звітністю в Україні.

Удосконалення системи управління народним господарством, впровадження сучасної обчислювальної техніки сприяють (інтеграції) та підвищенню оперативності всіх видів обліку. Отже, інтегрована система господарського обліку дає можливість одержувати більший обсяг інформації на якісно новій організаційній основі автоматизованої системи управління.

### **Види бухгалтерського обліку**

Для забезпечення користувачів інформацією про господарську діяльність слід безперервно вести бухгалтерський облік із дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

*Бухгалтерський облік* – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

*Бухгалтерський облік в Україні поділяється на:*

- фінансовий;
- управлінський.
- Податкові розрахунки

Фінансовий та управлінський складають єдину систему обліку.

**Фінансовий облік** – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку та оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства та його фінансовий стан відповідно з вимогами законодавчих актів та стандартів бухгалтерського обліку.

Організація фінансового обліку повинна забезпечити суцільне, повне та безперервне відображення всіх господарських операцій, які відбулись за звітний період: складання та обробку первинних документів, складання встановлених форм фінансової (бухгалтерської) звітності, завдяки чому користувачі (інвестори, кредитори) забезпечуються необхідною і достатньою інформацією.

Фінансовий облік охоплює всі основні розділи господарської діяльності та представляє результати в узагальненому вигляді.

**Управлінський облік** – це сукупність методів і процедур, які забезпечують підготовку та надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією.

Управлінський облік складається з трьох частин:

- облік для визначення собівартості продукції;
- облік для прийняття управлінських рішень;
- облік для контролю та регулювання діяльності.

Управлінський облік застосовується, перш за все, при внутрішніх операціях підприємства. Його мета – забезпечити необхідною інформацією менеджерів, які відповідають за досягнення конкретних виробничих цілей.

Управлінський облік в багатьох випадках має відношення до рентабельності підприємства і призначений тільки для дирекції. Вважається, що вплив подібної інформації може надати конкурентній боротьбі на ринку нечесний характер. Таким чином, якщо фінансовий облік спрямований на повне і точне пояснення та розкриття результатів операцій підприємства, то управлінський облік намагається допомогти керівництву досягти своїх цілей; перший носить відкритий, а другий – закритий характер.

**Податковий облік** – це сукупність правил, які забезпечують достовірне формування показників оподаткування підприємства-платника податків. В Україні податковий облік виник у 1997 році.

Вперше правила ведення податкового обліку оприлюднені в Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств” (втратив чинність із введенням в дію ПК). На сьогодні основним документом, який регламентує ведення податкового обліку на підприємстві є Податковий кодекс України

## **2. Облікові вимірники.**

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

**Натуральні вимірники** використовують для одержання даних за кількістю однорідних об’єктів обліку в одиницях виміру (за об’ємом, площею, вагою, довжиною). В обліку використовують наступні натуральні вимірники:

- міри довжини (сантиметри, метри, кілометри тощо);
- ваги (грами, кілограми, тони тощо);
- площі (квадратні метри, гектари тощо);
- об’єму (літри, кубічні метри тощо);

Використання тих або інших натуральних вимірників залежить від особливостей обліковуваних об’єктів. Так, земельні угіддя обліковують в гектарах, заготовлену деревину – в кубічних метрах, виготовлену продукцію – в штуках, метрах, тонах, центнерах, кілограмах тощо. Застосовують і **комбіновані натуральні вимірники**.



Наприклад, роботу вантажного автотранспорту вимірюють у тонно-кілометрах, що характеризують одночасно масу (вагу) вантажу і відстань, на яку його перевозять; використання обладнання – в машино-годинах тощо.

Натуральні вимірники забезпечують не тільки кількісне відображення обліковуваних об'єктів, але й їхню якісну характеристику (за видами, сортами, розмірами тощо), що має велике значення для збереження господарських засобів.

Натуральні вимірники можна застосовувати для обліку тільки однорідних об'єктів. Вони не дають узагальненого уявлення про господарську діяльність підприємства в цілому, оскільки неможливо за допомогою натуральних вимірників відобразити сукупність господарських засобів підприємства або випуск всієї різноманітної продукції, якщо навіть її обліковують в одному вимірнику (не можна, наприклад, додавати кількість виготовлених або реалізованих верстатів і двигунів тощо).

Натуральні вимірники використовуються в аналітичному обліку матеріальних цінностей, готової продукції, товарів, основних засобів.

**Трудові вимірники** використовуються з метою обліку кількості відпрацьованого часу та обліку праці, витраченої на виготовлення продукції, та виражаються в одиницях часу, тобто днях, годинах, хвилинах. Використовуються ці вимірники при нарахуванні заробітної плати працівникам підприємства, при визначенні середньоспискового складу працівників, рівня продуктивності праці тощо.

На відміну від натуральних, трудові вимірники дають можливість певною мірою узагальнювати і порівнювати між собою різнорідні величини (наприклад, при визначенні показників нормування часу на виробництво продукції). Проте у мовах існування товарно-грошових відносин трудові вимірники не можуть бути узагальнюючим показником.

**Грошові (вартісні) вимірники** (гривні, копійки) є універсальними. За допомогою грошового вимірника узагальнюються всі господарські операції та явища, що раніше виражалися в натуральних і трудових вимірниках.

Цей вимірник використовують при плануванні та обліку процесів виробництва та обігу, визначенні фінансових результатів і рентабельності діяльності, а також для здійснення розрахунків між підприємствами, організаціями, установами.

Часто грошовий вимірник використовують в обліку поряд з натуральними і трудовими вимірниками і на їхній основі. Так, вартість матеріалів або готової продукції визначається множенням їх кількості (в штуках, кілограмах та інших натуральних вимірниках) на ціну за одиницю виміру; суму заробітної плати розраховують за даними про кількість витраченого часу (трудоий вимірник) і розцінками (тарифами) за одиницю часу (грошовий вимірник).

Застосування в обліку всіх трьох вимірників у взаємозв'язку забезпечує повне і різнобічне відображення обліковуваних об'єктів, отримання узагальненої інформації щодо діяльності як окремого підприємства, так і народного господарства в цілому.

### **3. Вимоги до обліку**

Для успішного використання показників обліку в управлінні вони мають відповідати певним *вимогам*. Найважливішими з них є:

- порівнянність показників обліку з прогностичними показниками (показниками плану);
- своєчасність, точність та об'єктивність;
- повнота, ясність і доступність;

- економічність і раціональність.

**Порівнянність показників обліку з прогнозними показниками** потрібна для здійснення контролю за виконанням прогнозних (планових) завдань.

Система показників обліку будується відповідно до прогнозних (планових) показників, але разом з тим, облікова інформація має бути значно ширшою. Це зумовлено тим, що завдання обліку полягає не тільки у виявленні досягнутого рівня, а й в одержанні додаткової інформації про причини, які вплинули на результати виконання прогнозних завдань.

У зв'язку з цим облік охоплює окремі господарські явища, які не прогножуються, але потрібні для аналізу результатів діяльності, виявлення резервів подальшого поліпшення роботи. До таких явищ відносяться: непродуктивні витрати і втрати від браку продукції, простоїв, нестачі та псування матеріальних цінностей при зберіганні, збитки від стихійного лиха та ін.

Важливою умовою правильної організації управління і контролю є своєчасність розпоряджень і вказівок, перевірка їх виконання. Для цього необхідно, щоб і облік був **своєчасним**. Відставання обліку і звітності позбавляє керівні органи своєчасних відомостей про дійсний стан роботи підприємств, організацій, установ. Факт відставання обліку може приховувати факти безгосподарності, збитків тощо.

Своєчасність обліку забезпечується раціональною організацією облікового процесу, максимальним використанням сучасної обчислювальної техніки для опрацювання обліково-аналітичної інформації.

**Неодмінна умова обліку – точність і об'єктивність його показників.** Тільки достовірна інформація про різні сторони діяльності господарства забезпечує практичне значення обліку для оперативного, економічно обгрунтованого керівництва, а також для використання її інвесторами, банками, діловими партнерами, податковими, фінансовими, статистичними та іншими органами.

Вимога **повноти** означає, що облік має охоплювати всі сторони господарської діяльності, забезпечуючи необхідну інформацію для контролю та оперативного управління, але без надмірної деталізації показників. Надмірна деталізація облікової інформації, яка не має практичного значення для управління та контролю, призводить до зростання вартості та ускладнення обліку, порушення строків складання і подання звітності.

Отже, **господарський облік в умовах ринкової економіки виконує три важливі функції:**

- **інформаційну** – відображає фактичний стан господарської діяльності;
- **контрольну** – забезпечує контроль за виконанням прогнозних завдань, збереженням і раціональним використанням господарських засобів;
- **управлінську** – забезпечує економічною інформацією для прийняття обгрунтованих управлінських рішень, активного впливу на підвищення ефективності господарської діяльності.

Вимога **економічності та раціональності** обліку означає, що при достатній повноті та своєчасності облік має здійснюватися при мінімальних витратах. Вирішення цієї проблеми досягається раціональною організацією обліку, систематичним використанням сучасної обчислювальної техніки.

Для виконання вищезазначених вимог облікові працівники мають бути добре обізнані у своїй справі, набуваючи для цього необхідні теоретичні та практичні знання й постійно підвищуючи кваліфікацію.

#### **4. Правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні**

*Правові принципи регулювання, організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначені Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”.*

Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з чинним законодавством.

*Законом передбачено:*

- державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою захисту інтересів користувачів та удосконалення бухгалтерського обліку та звітності;
- застосування принципів та методів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та не суперечать міжнародним стандартам;
- розробка галузевими міністерствами та іншими органами виконавчої влади методичних рекомендацій щодо застосування національних П(С)БО відповідно до галузевих особливостей;
- напрями діяльності Методологічної Ради з бухгалтерського обліку тощо.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” передбачає, що *державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:*

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

В Україні встановлена **структура нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку:**

<b>I рівень</b>	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”
<b>II рівень</b>	Накази, постанови, які встановлюють норми бухгалтерського обліку в Україні
<b>III рівень</b>	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
<b>IV рівень</b>	Рекомендації, інструкції по організації та методиці ведення бухгалтерського обліку

Сьогодні методологічні аспекти обліку регулює Міністерство фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Для забезпечення наукового обґрунтування та гармонізації національної системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку була створена Методологічна рада, яка діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України.

**Головними завданнями Методологічної ради є:**

- організація розробки та розгляду проектів національних П(С)БО, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;
- розробка рекомендацій щодо удосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Методологічна рада проводить свою роботу за річним планом, що затверджується на її засіданні, яке проводиться не рідше трьох разів на рік, причому враховуються доручення керівництва Міністерства фінансів України та пропозиції членів ради.

Методологічну раду з бухгалтерського обліку очолює голова, який є заступником Міністра фінансів України. У свою чергу заступників голови Методологічної ради обирають члени ради. Оперативне керівництво роботою ради здійснюється Президією Методологічної ради у складі голови Методологічної ради, його заступників та керівників секцій. Секції – це складові підрозділи, що утворюються в складі Методологічної ради за певними напрямками діяльності, які затверджуються Президією.

Бухгалтерський облік в Україні ґрунтується на міжнародно визнаних нормах обліку та звітності, основні вимоги яких встановлені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та ведеться на підприємстві безпосередньо з дня його реєстрації до моменту ліквідації.

### **5. Стандарти бухгалтерського обліку: сутність, значення**

**Стандарт** – з англ. мови – норма, зразок. Стосовно нормативної документації з бухгалтерського обліку “стандарт” означає комплекс документально оформлених правил ведення обліку.

**Бухгалтерський стандарт** – це стандартні вимоги до методів і процедур ведення бухгалтерського обліку. Стандарти бухгалтерського обліку базуються на трьох елементах: прецеденти; державні процедури-інструкції, що регулюють порядок встановлення стандартів; вплив з боку недержавних (суспільних) бухгалтерських організацій. Бухгалтерські стандарти, як правило, співпадають з бухгалтерськими принципами.

**Стандарт обліку** – це облікові правила та процедури, що стосуються виміру, оцінки і надання облікової інформації, розроблені відповідними професійними організаціями, наприклад Комісією зі стандартів фінансового обліку (США), Комітетом з міжнародних стандартів обліку, що знаходиться у Великобританії, Методологічною радою при Міністерстві фінансів України.

**Міжнародні стандарти** – це документи, що носять характер рекомендацій. Є країни, які застосовують міжнародні стандарти як національні. В Україні, як і в багатьох інших країнах світу, прийняті свої правила (стандарти) обліку.

В багатьох країнах стандарти бухгалтерського обліку розробляються професійними недержавними організаціями бухгалтерів, причому частина стандартів має обов’язковий характер, а частина – рекомендаційний. В деяких країнах правила бухгалтерського обліку встановлюються уповноваженими урядом органами. До останніх належить і Україна.

**Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку** – це нормативний документ, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (МСБО).

Розробку проектів національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні розпочала Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ). ФПБАУ – це громадська некомерційна організація, яка нараховує більш як 3000 бухгалтерів, аудиторів та викладачів бухгалтерського обліку з 24 областей України. 28 жовтня 1998 року Кабінет Міністрів України затвердив Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, згідно з якою одним з важливих завдань реформи є: “... створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів”.

**За своїм змістом НП(С)БО умовно поділяються на три групи:**

- перша група регулює питання складання фінансової звітності;

- *друга група* орієнтована на врегулювання питань, пов'язаних з відображенням активів та проведенням оцінки основних засобів, нематеріальних активів, запасів, дебіторської заборгованості;
- *третья група* підпорядкована визначенню облікових процедур з формування доходів та фінансових результатів.

Національні стандарти охоплюють всі діючі МСБО (крім стандартів, які стосуються звітності банків і пенсійних фондів). Деякі національні стандарти об'єднують положення декількох МСБО, а в деяких випадках розробляються стандарти, зміст яких не має аналогу в міжнародних стандартах. Але всі національні стандарти базуються на МСБО та не протирічать їм.

Структура стандарту визначається обсягом та змістом питань, які він розглядає. Проте *кожний стандарт включає*: загальні положення, які пояснюють його мету, сферу застосування та містять визначення всіх основних термінів, які використовуються в стандарті, порядок оцінки та деталізації інформації відповідних об'єктів у фінансовій звітності. Слід звернути увагу на те, що з урахуванням специфіки банків і бюджетних установ не всі НП(С)БО поширюються на ці сфери діяльності.

Сьогодні загальний характер багатьох норм Правил (стандартів) дає бухгалтерам широке коло професійної творчості та спонукає до самостійного прийняття важливих рішень з облікових проблем.

Користувачі звітності мають право запитати, чим бухгалтер керувався в тому чи іншому спірному питанні. І від того, наскільки переконливою і професійно зваженою буде його відповідь, буде залежати подальша його кар'єра. Тому не дивно, що на Заході пріоритетом працевлаштування бухгалтера є рівень його професіоналізму.

## **6. Облікова політика підприємства**

Для складання фінансової звітності відповідно до діючих нормативних актів та надання її користувачам керівництво підприємства формує облікову політику: обирає принципи, методи і процедури обліку таким чином, щоб достовірно відобразити фінансовий стан і результати діяльності підприємства та забезпечити зіставність показників фінансових звітів.

Визначення терміну “облікова політика” дається в ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і в п. 3 НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

**Облікова політика** – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.

Тобто, під *обліковою політикою* слід розуміти сукупність способів ведення бухгалтерського обліку прийняту підприємством – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та узагальнення фактів господарського життя.

Облікова політика підприємства згідно з НП(С)БО 1 розкривається у примітках до фінансової звітності, де підприємство висвітлює обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку за окремими статтями звітності.

Вона розробляється на багато років і *може змінюватись лише в тому випадку,*

*якщо:*

- змінюються статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- зміни забезпечать більш достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

*Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:*

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

- подій або операцій, які раніше не відбувалися.

Облікова політика застосовується щодо подій і операцій з моменту їх виникнення. Якщо, наприклад, суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється тільки на події та операції, що відбуваються після дати зміни облікової політики.

У разі зміни облікової політики у примітках до фінансової звітності слід розкривати причини і сутність змін, суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення.

Зміст облікової політики оформлюється спеціальним **наказом про облікову політику**, який розробляє головний бухгалтер підприємства і несе відповідальність за його формування. Керівник затверджує наказ про облікову політику і несе відповідальність за його зміст; саме його підпис робить наказ про облікову політику чинним.

*Основні фактори, якими слід керуватися при визначенні облікової політики:*

- форма власності та організаційно-правова форма (ТОВ, АТ, СП, ДП тощо);
- вид діяльності чи галузеве підпорядкування (комерційна діяльність, будівництво, промисловість тощо);
- обсяги виробництва, середньоспискова чисельність працівників тощо;
- відносини із системою оподаткування (звільнення від різного виду податків, зменшення ставок податків, надання пільг по оподаткуванню);
- можливість самостійних дій з питань ціноутворення;
- стратегія фінансово-господарського розвитку (мета і завдання економічного розвитку підприємства на довгострокову перспективу, напрями інвестицій, які будуть надані, тактичні підходи до вирішення перспективних завдань);
- наявність технічного оснащення функцій управління (забезпечення ЕОМ, засобами оргтехніки, програмними засобами);
- наявність ефективної системи інформаційного забезпечення підприємства (за всіма необхідними для підприємства напрямками);
- рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, економічної сміливості та ініціативності керівників підприємства;
- система матеріального заохочення ефективної роботи працівників підприємства і матеріальної відповідальності за коло обов'язків, що виконуються.

Іноді нормативні документи взагалі не містять конкретних рекомендацій щодо правил обліку окремих фактів господарського життя.

Якщо система не встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку з конкретного питання, то при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб, виходячи з діючих положень.

Способи ведення бухгалтерського обліку, обрані підприємством при формуванні облікової політики, застосовуються з 1-го січня нового року всіма структурними підрозділами (включаючи виділені на окремий баланс) незалежно від місця їх розташування.

Розкриття інформації про облікову політику та її зміни у фінансовій звітності є передумовою зіставленості фінансових звітів одного підприємства за різні періоди, а також фінансових звітів різних підприємств. Тобто, користувачі набувають можливості

оцінити, наскільки зіставляваними є дані окремих статей фінансової звітності того чи іншого звітного періоду, того чи іншого підприємства.

При формуванні облікової політики підприємства слід орієнтуватись на діючі стандарти та інші нормативні акти.

До елементів звітної політики також відносяться:

- порядок обліку курсових різниць протягом звітного року;
- порядок утворення та використання резервного капіталу, крім випадків, коли він утворюється в порядку, встановленому законодавством;
- порядок розподілу чистого прибутку;
- порядок збільшення статутного капіталу і оцінка вкладів;
- встановлення порядку вибуття учасників і визначення розміру частки належного їм додаткового капіталу.

### **7. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві**

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від багатьох факторів: форми власності, організаційно-правової форми підприємства, характеру технології і обсягів його діяльності, чисельності персоналу, структури управління тощо.

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

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” підприємству надана можливість самостійно обирати одну із чотирьох *форм організації бухгалтерського обліку*:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. При цьому у разі потреби підприємство може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов’язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою. Централізовані бухгалтерії звичайно створюються в об’єднаннях підприємств або державних організаціях. Для ведення бухгалтерського обліку аудиторською фірмою необхідна наявність в останньої ліцензії на здійснення аудиторської діяльності;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Така форма організації бухгалтерського обліку звичайно застосовується на невеликих приватних підприємствах. Проте цю форму забороняється застосовувати на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися (відкриті акціонерні товариства, банки, довірчі товариства, інвестиційні компанії тощо).

Для забезпечення бухгалтерського обліку підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засадах, встановлених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність

в Україні”, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

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

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

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

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів. Керівник не може делегувати свою відповідальність будь-кому іншому, за винятком випадків, коли він більше місяця самостійно не може виконувати свої обов'язки через хворобу, відпустку, тривале відрадження, ділову поїздку тощо. На період відсутності вся відповідальність покладається на його заступника, що має право першого підпису, незалежно від того, чи було це відображено в спеціальному акті чи ні.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку

підприємства:

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

- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжками і псуванням активів підприємства;

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

#### ***Питання для самоконтролю:***

1. Перерахуйте види господарського обліку.
2. Вкажіть види бухгалтерського обліку.
3. У чому різниця між фінансовим обліком та управлінським?
4. Назвіть вимоги до обліку.
5. Розкажіть про рівні правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні.
6. Дайте визначення що таке стандарти бухгалтерського обліку.
7. Класифікація НП(С)БО за змістом.
8. Вкажіть фактори, від яких залежить організація обліку на підприємстві.
9. Що таке облікова політика? Яким документом вона регламентується?

**Рекомендована література:** [2, 7, 14, 42, 43, 44, 48, 49, 51, 54]



## ТЕМА: «ПРЕДМЕТ, МЕТОД ТА ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ»

### *План*

1. Предмет бухгалтерського обліку.
2. Об'єкти і суб'єкти бухгалтерського обліку.
3. Господарські процеси як об'єкт бухгалтерського обліку.
4. Метод бухгалтерського обліку: поняття, сутність, елементи.

**Мета:** формування знань у студентів щодо предмету бухгалтерського обліку, його об'єктів та суб'єктів, господарських процесів як об'єкта бухгалтерського обліку.

**Ключові терміни та поняття:** предмет, об'єкт, суб'єкт, метод бухгалтерського обліку.

### 1. Предмет бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша економічна наука, має свій предмет, об'єкти, суб'єкти і метод.

Вивчення того, що обліковується, розкриває зміст *предмету бухгалтерського обліку*.

Основною ланкою застосування бухгалтерського обліку є підприємство, господарська діяльність якого і є предметом бухгалтерського обліку.

*Предметом бухгалтерського обліку* є не самі об'єкти в їх фізичному розумінні, а інформація про них, яка необхідна для управління. Предмет обліку – це факти господарської діяльності, які характеризують стан та використання ресурсів підприємства, процесів придбання, виробництва, збуту, розрахункові відносини підприємства з фізичними та юридичними особами, фінансові результати та їх використання, формування інформації фінансового характеру для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Під *предметом бухгалтерського обліку* слід розуміти наявність та рух господарських засобів і джерел їх утворення, господарські процеси та результати діяльності, відображені за допомогою грошової оцінки.

Сутність предмету бухгалтерського обліку розкривається через об'єкти, що обліковуються.

### 2. Об'єкти і суб'єкти бухгалтерського обліку

*Суб'єкт бухгалтерського обліку* – це господарюючий суб'єкт (підприємство, організація, установа, підприємець тощо).

Під *об'єктом бухгалтерського обліку* розуміють конкретний засіб (майно) або джерело його утворення.

Об'єкти бухгалтерського обліку можна об'єднати в дві групи:

- об'єкти, що забезпечують господарську діяльність підприємства – це господарські засоби та джерела їх утворення;
- об'єкти, що складають господарську діяльність підприємства – це господарські процеси та їх результати.

Господарські засоби прийнято групувати за:

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

**Класифікація господарських засобів (активів) за функціональною участю в процесі діяльності (за складом і розміщенням)**

За функціональною участю в процесі діяльності господарські засоби підприємства (активи) поділяються на:

- необоротні активи;
- оборотні активи;
- необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.

**Активи** – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, 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* – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Основні засоби не змінюють свого зовнішнього виду, зношуються поступово, що дозволяє підприємству включати їх вартість до собівартості продукції (робіт, послуг) частинами, протягом нормативного строку їх служби шляхом нарахування амортизації за встановленими нормами (наприклад, споруди, машини, обладнання, транспорт);

- *нематеріальні активи* – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуються 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 надання в оренду іншим особам. Нематеріальні активи – це об'єкти довгострокового вкладення, які не мають матеріальної форми, але мають вартість і можуть приносити підприємству дохід. До них належать:

а) вартість придбаних підприємством прав на користування природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, об'єктами промислової інтелектуальної власності (патентами, винаходами тощо);

б) 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 період більше одного року з метою одержання доходів та інших вигод для підприємства;

- *інші необоротні активи* – зокрема, довгострокова дебіторська заборгованість юридичних і фізичних осіб, отримання якої очікується підприємством після 12-ти місяців з дати балансу, та ін.

**Оборотні активи** – сировина, матеріали, комплектуючі, тара, паливо тощо. Вони використовуються менше року або одного операційного циклу, якщо він менше року, тому всю свою вартість одразу переносять на виготовлену з них продукцію.

Під **операційним циклом** розуміють проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції (товарів, робіт, послуг).

До складу **оборотних активів** належать:

- *запаси* – це активи, які:

утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

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

Запаси включають:

*а) виробничі запаси* – вони використовуються у процесі виробництва одноразово й повністю споживаються протягом одного виробничого циклу, тому вся їхня вартість одразу переноситься на собівартість готової продукції;

*б) тварини на вирошуванні та відгодівлі;*

*в) малоцінні швидкозношувані предмети;*

*г) незавершене виробництво* – це предмети, що перебувають у незавершеному виробничому процесі;

*д) готова продукція* – це закінчена в обробці продукція, що відповідає встановленим технічним умовам, знаходиться на складі підприємства-виготувача або відвантажена споживачу;

*е) товари* – це продукти праці, вироблені й призначені для продажу;

- *поточні 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 (Дебіторська заборгованість – це заборгованість різних підприємств та фізичних осіб вашому підприємству);

- *грошові кошти та їх еквіваленти;*

- *інші оборотні активи.*

- *витрати майбутніх періодів* – це 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, передоплата періодичних видань тощо), можуть включатися відповідно до складу як оборотних, так і необоротних активів.

**Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття** – це необоротний актив, балансова вартість якого буде відшкодовуватися шляхом продажу, а не в результаті використання в основній діяльності.

### **Класифікація джерел формування господарських засобів** (зобов'язання і власний капітал)

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

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

**До джерел власних засобів належать:**

#### • **власний капітал:**

- зареєстрований капітал;
- капітал у дооцінках
- додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений капітал;

*До джерел залучених (позикових) засобів* належать зобов'язання по розрахунках, які виникають у підприємства в процесі господарської діяльності і є тимчасовим джерелом утворення певної частини ресурсів (активів) підприємства.

Під *зобов'язаннями* розуміють заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Підприємства, організації та особи, перед якими дане підприємство має заборгованість по розрахунках, називаються *кредиторами*, а сама заборгованість – *кредиторською*.

*Зобов'язання поділяються на:*

- довгострокові;
- поточні.

*До довгострокових зобов'язань* належать:

- *довгострокові кредити банків* – заборгованість підприємства банкам по отриманих від них кредитах, строк погашення яких не припадає на звітний період;
- *інші довгострокові фінансові зобов'язання* – сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки;
- *інші довгострокові зобов'язання* (довгострокові зобов'язання з оренди; зобов'язання за розрахунками з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням (відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів та обов'язкових платежів, фінансова допомога на поворотній основі тощо)).
- *цільове фінансування і цільові надходження;*
- *забезпечення зобов'язань.*

*До поточних зобов'язань* належать зобов'язання, що підлягають погашенню на вимогу кредиторів, а також та частина зобов'язань, яка буде погашена протягом операційного циклу або протягом 12-ти місяців, починаючи з дати балансу. До таких зобов'язань належать:

- *короткострокові кредити банків* – сума поточних зобов'язань перед банками за отримані від них короткострокові кредити;
- *кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги* – сума заборгованості постачальникам та підрядникам за одержані матеріальні цінності та надані послуги;
- *поточні зобов'язання по розрахунках* з бюджетом та позабюджетних платежах, по оплаті праці, по страхуванню, з учасниками по нарахованих дивідендах та інших операціях;
- *інші поточні зобов'язання* (по векселях виданих, одержаних авансах, внутрішньовідомчих та інших розрахунках).
- *доходи майбутніх періодів* – це джерело коштів, одержаних підприємством в поточному або попередніх звітних періодах, але належать до доходів наступних звітних періодів (одержана в рахунок майбутніх періодів орендна плата від орендарів тощо). Вони підлягають зарахуванню до доходів того звітного періоду, до якого належать.

*Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.*

### **3. Господарські процеси як об'єкт бухгалтерського обліку**

Господарські процеси діяльності підприємства поділяються на три групи:

- **постачання (заготівля)** – купуються товарно-матеріальні цінності різного виду, які необхідні для здійснення виробничих і господарських потреб, і товари для реалізації;

- **виробництво** – виконується основне завдання підприємства: виготовляється продукція, надаються послуги; виконуються роботи;

- **реалізація** – здійснюються договірні зобов'язання перед замовниками і покупцями, а виручка від реалізації продукції, виконаних робіт і наданих послуг зараховується на поточний рахунок в банку або утворюється дебіторська заборгованість.

Всі три процеси взаємопов'язані і взаємозумовлені, постійно змінюють один одного і на підприємстві відбувається безперервний кругообіг господарських засобів. Бухгалтерський облік, відображаючи господарські процеси, забезпечує інформацію, необхідну для управління цим кругообігом.

В результаті обліку процесу постачання (заготівлі) і виробництва, шляхом зіставлення планових (кошторисних) та звітних показників визначається економія або перевитрата, а в результаті обліку процесу реалізації шляхом зіставлення отриманих доходів і понесених витрат визначається прибуток або збиток. Все це представляє собою *результати діяльності підприємства*.

Тобто до об'єктів предмету бухгалтерського обліку відносять і фінансові показники економічної життєдіяльності, в тому числі її окремих фактів та їх різноманітних груп. В число важливих фінансових показників входять фінансові результати – прибуток або збиток, які характеризують економічну життєдіяльність підприємства в цілому та призначені для задоволення майнових інтересів з акціонерами (іншими засновниками) – з приводу дивідендів (або інших відрахувань з прибутку) та з державою – з приводу податку на прибуток.

Таким чином, господарські засоби і процеси, пов'язані з виробництвом і обігом суспільного продукту, а також його невиробничим споживанням, є конкретними об'єктами бухгалтерського обліку і у своїй сукупності складають його предмет.

#### **4. Метод бухгалтерського обліку: поняття, сутність, елементи**

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша наука, будується на певних принципах, має свій метод, що об'єднує сукупність способів і прийомів, за допомогою яких він виконує свої функції. Предмет бухгалтерського обліку не можливо розкрити без допомоги його методу.

Під **методом** науки розуміють те, як та за допомогою яких прийомів дана наука вивчає свій предмет. Методом обліку в практичному розумінні є використання різних прийомів обробки отриманих даних, які зафіксовані документально (агрегування, групування, нагромадження тощо).

**Метод бухгалтерського обліку** – це система способів і прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці за економічно однорідними ознаками з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективним використанням виробничих ресурсів підприємства, для забезпечення збереження власності і досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності.

Метод бухгалтерського обліку залежить від предмету обліку, тобто від об'єктів, які відображаються та контролюються, а також поставлених перед обліком завдань та вимог.

Кожний спосіб або прийом бухгалтерського обліку називається **елементом методу бухгалтерського обліку**.

*Основними елементами методу бухгалтерського обліку є:*

- документація;
- інвентаризація;
- оцінка;
- калькуляція;

- рахунки;
- подвійний запис;
- бухгалтерський баланс;
- звітність.

Ці елементи складають метод бухгалтерського обліку лише в сукупності, єдності і взаємному зв'язку.

Виділяють чотири методи бухгалтерського обліку:

- **метод первинного спостереження** – документація та інвентаризація;
- **метод вартісного вимірювання** – оцінка та калькуляція;
- **метод групування та систематизації** – рахунки і подвійний запис;
- **метод підсумкового узагальнення** – баланс і звітність.

Методичні прийоми бухгалтерського обліку взаємопов'язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять єдине ціле – метод бухгалтерського обліку.

**Документування** – це спосіб первинного спостереження і відображення об'єктів бухгалтерського обліку, який забезпечує суцільне і безперервне спостереження за ними. Складання первинних документів є початковою стадією бухгалтерського обліку.

**Документ** – це письмове свідчення про здійснену господарську операцію, який надає юридичну силу даним бухгалтерського обліку.

Документи (у тому числі складені за допомогою обчислювальної техніки на машинозчитувальних носіях – магнітних, паперових) служать обґрунтуванням для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку. Тому вони повинні містити всю необхідну інформацію, бути своєчасно складені і підписані посадовими особами, відповідальними за здійснення операції.

**Документація** – це спосіб оформлення господарських операцій документами. Цей елемент методу забезпечує спостереження і первинний контроль за господарською діяльністю підприємства, надає юридичну силу інформації бухгалтерського обліку.

Проте в процесі господарської діяльності можуть мати місце такі події, які в момент їх виникнення неможливо оформити відповідним документом (наприклад, природні втрати або псування матеріальних цінностей при зберіганні, несправність ваговимірних приладів, зловживання матеріально відповідальних осіб, помилки в обліку тощо), що призводить до розбіжностей між фактичною наявністю цінностей і показниками обліку. Для виявлення таких розбіжностей періодично проводять інвентаризацію.

**Інвентаризація** – це спосіб бухгалтерського обліку майна, коштів підприємства, що забезпечує відповідність облікових даних їх фактичній наявності. Вона служить важливим засобом контролю за достовірністю показників обліку, збереженням господарських засобів, законністю здійснюваних операцій.

Бухгалтерський облік, що є безперервним, відображає різноманітні засоби і процеси. Для групування і об'єднання різнорідних господарських явищ необхідно провести їх оцінку.

**Оцінка** – це спосіб відображення в єдиній грошовій формі господарських засобів і процесів.

За допомогою оцінки натуральні і трудові вимірники переводять у грошовий. Грошова оцінка є необхідною передумовою для відображення господарських операцій в обліку.

**Калькуляція.** Основою для оцінки продукції є відображення і узагальнення витрат, пов'язаних з певним господарським процесом, що завершується калькулюванням. **Калькулювання** – це спосіб обчислення собівартості всього обсягу, а також одиниці виготовленої продукції. На промислових підприємствах калькулювання полягає в обчисленні собівартості придбаних матеріалів, випущеної та реалізованої продукції.

Господарські операції, оформлені відповідними документами, мають розрізнений характер. Тому виникає необхідність у групуванні операцій за певними однорідними ознаками, щоб отримати потрібну інформацію про наявність і рух окремих видів засобів та джерел їх формування, про здійснення окремих господарських процесів і одержаних по них результатах. Таке групування в бухгалтерському обліку забезпечується за допомогою системи рахунків.

**Рахунки бухгалтерського обліку** є способом групування господарських операцій, оформлених відповідними документами, за економічно однорідними ознаками для систематичного контролю за змінами засобів (активів) та їх джерел (власного капіталу та зобов'язань) в процесі господарської діяльності. На кожен об'єкт бухгалтерського обліку відкривається окремий рахунок, записи на якому здійснюються тільки на підставі відповідних документів.

Господарські операції, що безпосередньо здійснюються на підприємстві, спричиняють взаємопов'язані та взаємозумовлені зміни в засобах (активах) і джерелах їх формування (власному капіталі та зобов'язаннях). Це зумовлює необхідність відобразити господарські операції в системі рахунків *способом подвійного запису*.

**Подвійний запис** – це спосіб реєстрації даних на рахунках бухгалтерського обліку, при якому дані про господарські операції, які виражені в грошовій оцінці, записуються в рівних сумах по дебету одних і кредиту інших рахунків.

Станом на певний період часу здійснюється підведення підсумків господарської діяльності, які фіксують наявність господарських засобів та їх джерел за допомогою складання балансу.

**Баланс** в бухгалтерському обліку розглядається як спосіб узагальнення та групування господарських засобів підприємства та їх джерел на певну дату.

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

Крім узагальнених даних про стан ресурсів підприємства, розраховуються окремі показники, які відображаються в звітності підприємства.

**Звітність** – це система підсумкових показників, які всебічно характеризують господарську і фінансову діяльність підприємства, результати використання його активів та стан зобов'язань.

**Бухгалтерська звітність** – це звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення інформаційних потреб певних користувачів.

Звітність ширше висвітлює господарську діяльність підприємства, ніж баланс. Вона включає: звіт про фінансові результати; звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал.

Окремі елементи методу не виступають самостійно, ізольовано від інших, а навпаки, тісно взаємопов'язані між собою і становлять метод бухгалтерського обліку у своїй єдності.

**Метод бухгалтерського обліку** – це система способів, що забезпечують суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення і узагальнення в єдиній грошовій оцінці об'єктів обліку для контролю за збереженням господарських засобів і забезпечення інформацією, необхідною для управління.

**Питання для самоконтролю:**

1. Що є предметом бухгалтерського обліку.
2. Назвіть об'єкти та суб'єкти бухгалтерського обліку.
3. Дайте визначення терміну «основні засоби».
4. Що відносять до складу активів підприємства?
5. Що таке документація?
6. Поясніть що таке інвентаризація. Наведіть приклад.
7. Дайте визначення що таке калькуляція.
8. Подвійний запис – це...

9. Звітність – це...

**Рекомендована література:** [1, 8, 17, 39, 42, 49, 51, 54, 59]

## **ТЕМА: «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС»**

### *План*

1. Бухгалтерський баланс, його зміст і значення.
2. Структура балансу.
3. Зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями.

**Мета:** ознайомитися з бухгалтерським балансом, його структурою. Вивчити зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями.

**Ключові терміни та поняття:** баланс, актив, пасив, розділ, стаття, тип змін.

### **1. Бухгалтерський баланс, його зміст і значення**

Для забезпечення оперативного керівництва діяльністю підприємства необхідна достовірна інформація про наявні у господарстві ресурси, їхній склад і розміщення, а також про джерела їх утворення та цільове призначення. Таку інформацію, узагальнену та згруповану у відповідному порядку, одержують за допомогою *бухгалтерського балансу*.

**Бухгалтерський баланс** є способом економічного групування та узагальненого відображення у грошовій оцінці стану господарських засобів за складом і розміщенням та за джерелами їх утворення і цільовим призначенням на певну дату.

Зміст і форма балансу та загальні вимоги до визнання і розкриття його статей визначаються *НП(С)БО 1*.

Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до балансів підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, крім банків та бюджетних установ.

Згідно *НП(С)БО 1*, **Баланс** – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

**Метою складання балансу** є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Бухгалтерський баланс призначений не тільки для відображення стану господарських засобів та джерел їх утворення на певну дату, але й для одержання інформації, необхідної для управління діяльністю підприємства, для аналізу фінансового стану підприємства, а також потрібної зовнішнім користувачам інформації (фінансовим і податковим органам, банкам, інвесторам та ін.).

Для вивчення фінансового стану підприємства необхідна інформація про економічні ресурси, що ним контролюються, його фінансову структуру, ліквідність та платоспроможність, а також здатність адаптуватися до змін середовища, в якому воно функціонує.

Інформація стосовно економічних ресурсів, контрольованих підприємством, і здатності його в минулому змінювати ці ресурси є корисною для визначення спроможності підприємства генерувати грошові кошти та їх еквіваленти у майбутньому. Інформація щодо структури капіталу є корисною при прогнозуванні майбутніх потреб у позиках, при визначенні розподілу майбутніх прибутків та потоків грошових коштів серед власників підприємства, а також при визначенні ймовірності залучення фінансів у майбутньому.



Інформація щодо ліквідності та платоспроможності підприємства є корисною для прогнозування спроможності підприємства вчасно виконувати свої фінансові зобов'язання. Ліквідність свідчить про наявність грошових коштів у найближчому майбутньому після виконання фінансових зобов'язань даного періоду. Наявність грошових коштів упродовж більшого періоду часу для вчасного виконання фінансових зобов'язань свідчить про платоспроможність підприємства.

У заголовку балансу вказується:

- назва підприємства, його організаційно-правова форма та місцезнаходження;
- назва звіту;
- дата, на яку складено звіт;
- валюта, в якій складено звіт та рівень її точності.

## 2. Структура балансу

Бухгалтерський баланс побудований у вигляді двосторонньої таблиці. Ліва частина таблиці – **актив** – показує ресурси, які контролюються підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому; права частина – **пасив** – відображає зобов'язання та власний капітал підприємства.

Суми підсумків пасиву та активу повинні бути рівними, оскільки наявність засобів повинна відповідати сумі зобов'язань та власного капіталу. На цьому й базується назва балансу, так як слово “баланс” означає рівність, рівновагу (термін “баланс” походить від лат. слів “bis” – двічі і “lanx” – чаша вагів, звідси bislanx означає рівність, що характеризується рівновагою двох чашок вагів). Тому підсумки активу і пасиву також називають словом “баланс”.

Відсутність рівності підсумків активу і пасиву балансу свідчить про наявність помилок, допущених в облікових записах або при складанні самого балансу.

Кожний економічно однорідний показник, відображений в окремому рядку балансу, називають **статтею балансу**.

В активі балансу наводяться статті, якими володіє підприємство, та їх розміщення (вони називаються активними статтями). В пасиві балансу наводяться статті, які відображають зобов'язання і власний капітал (вони називаються пасивними статтями).

Таким чином, *елементами балансу є:*

- активи;
- зобов'язання;
- власний капітал.

**Активи** – це контрольовані підприємством ресурси, які утворилися в результаті минулих подій, і їх використання, як очікується, зумовить отримання економічних вигід у майбутньому.

**Зобов'язання** – це заборгованість підприємства, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, викличе скорочення (зменшення) ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

**Власний капітал** – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Всі активи підприємства придбаваються або за рахунок коштів власника, або за рахунок коштів кредиторів. А оскільки загальна сума всіх претензій не може перевищувати суму самих активів, то з цього витікає рівність активу і пасиву, яка в бухгалтерському обліку називається **балансовим рівнянням**. Його можна виразити у вигляді формули:

$$\text{АКТИВИ} = \text{ЗОБОВ'ЯЗАННЯ} + \text{ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ}$$

Статті балансу згруповані у **розділи**. Розділи балансу об'єднують економічно однорідні за своїм складом групи засобів підприємства і складаються з окремих статей.

Підсумок даних по всіх розділах балансу називається **валютою балансу**.

Міністерство фінансів України у *НП(С)БО 1* затвердило структуру балансу, за якою підприємства повинні звітувати.

**Структура балансу складається з трьох розділів активу та чотирьох розділів пасиву.**

**Розділи активу балансу:**

I – Необоротні активи.

II – Оборотні активи.

III – Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.

**Розділи пасиву балансу:**

I – Власний капітал.

II – Довгострокові зобов'язання і забезпечення.

III – Поточні зобов'язання і забезпечення.

IV – Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття

У **першому розділі активу балансу** відображаються необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи і т.д.).

<b>I. Необоротні активи</b>	Нематеріальні активи
	Незавершені капітальні інвестиції
	Основні засоби
	Інвестиційна нерухомість
	Довгострокові біологічні активи
	Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств
	інші фінансові інвестиції
	Довгострокова дебіторська заборгованість
	Відстрочені податкові активи
	Інші необоротні активи

У **другому розділі активу балансу** відображаються оборотні активи, тобто грошові кошти та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, які призначені для реалізації або використання протягом операційного циклу або протягом 12-ти місяців з дати балансу; витрати, які мали місце протягом поточного або попередніх періодів, але належать до наступних звітних періодів.

<b>II. Оборотні активи</b>	Запаси
	Поточні біологічні активи
	Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги
	Дебіторська заборгованість за розрахунками:
	Інша поточна дебіторська заборгованість
	Поточні фінансові інвестиції
	Гроші та їх еквіваленти
	Витрати майбутніх періодів
Інші оборотні активи	

У **третьому розділі активу балансу** відображаються Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.

Статті **першого розділу пасиву балансу** характеризують власний капітал:

<b>I. Власний капітал</b>	Зареєстрований капітал
	Капітал у дооцінках
	Додатковий капітал
	Резервний капітал
	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
Неоплачений капітал	

	Вилучений капітал
--	-------------------

Статті *другого розділу пасиву балансу* відображають довгострокові зобов'язання і забезпечення, а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел.

<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>	Відстрочені податкові зобов'язання
	Довгострокові кредити банків
	Інші довгострокові зобов'язання
	Довгострокові забезпечення
	Цільове фінансування

У *третьому розділі пасиву балансу* відображаються зобов'язання і забезпечення, термін погашення яких менше 12 місяців.

<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>	Короткострокові кредити банків
	Поточна кредиторська заборгованість за:
	Поточні забезпечення
	Доходи майбутніх періодів
	Інші поточні зобов'язання

Статті *п'ятого розділу пасиву балансу* включають зобов'язання, які виникають в результаті здійснення операцій, пов'язаних з утриманням та вибуттям необоротних активів, балансова вартість яких буде відшкодовуватися шляхом продажу, а не в результаті використання в основній діяльності.

Активи, зобов'язання і власний капітал у балансі показуються на дві дати: на початок і кінець звітного періоду (місяця, кварталу, року). Порівнюючи ці показники між собою, виявляють зміни, що відбулися.

Майно, матеріали та інші засоби, які не належать підприємству, але перебувають у його користуванні (оренді) або на зберіганні, у балансі не відображають, а обліковують на *позабалансових рахунках*.

Показники, відображені у балансі, використовуються фінансовими менеджерами, маркетологами, учасниками підприємства (акціонерами) для управління підприємством, контролю та аудиту, а також для проведення судово-бухгалтерської експертизи тощо.

### **3. Зміни в балансі, зумовлені господарськими операціями**

Кожна операція, яка відбувається на підприємстві, призводить до змін в активі або до змін в пасиві, або одночасно до змін в активі та пасиві балансу, але при цьому обов'язково змінюється величина двох статей балансу. Зміни відбуваються як у бік збільшення, так і у бік зменшення. Валюта балансу при цьому також змінюється.

За ознакою впливу на величину активу і пасиву балансу операції поділяються на чотири типи.

**Операції першого типу** змінюють дві статті активу балансу, одна з яких збільшується, а друга зменшується на таку саму суму. При цьому підсумок активу і пасиву балансу не змінюється, а лише відбувається перерозподіл засобів підприємства між видами.

Приклад 1. На поточний рахунок підприємства надійшли грошові кошти від Житомирського станкозаводу в сумі 5000 грн. в рахунок погашення заборгованості за відвантаженою продукцією.

Порівняно з даними поточного балансу (табл. 1) у балансі № 1 (табл. 2) збільшилась стаття “Грошові кошти та їх еквіваленти” на 5000 грн. і відповідно на цю ж суму зменшилися кошти по статті “Дебіторська заборгованість”.

<i>Актив</i>	<b>Сума, грн.</b>	<b>Пасив</b>	Сума, грн.
1. Основні засоби	296000	1. Статутний капітал	370000
2. Виробничі запаси	250000	2. Нерозподілений прибуток	50000
3. Готова продукція	70000	3. Довгострокові кредити банків	65000
4. Грошові кошти та їх еквіваленти	40000	4. Короткострокові кредити банків	120000
5. Дебіторська заборгованість	19000	5. Розрахунки з оплати праці	70000
<b>БАЛАНС</b>	<b>675000</b>	<b>БАЛАНС</b>	<b>675000</b>

Таблиця 2

Баланс № 1

<i>Актив</i>	<b>Сума, грн.</b>	<b>Пасив</b>	<b>Сума, грн.</b>
1. Основні засоби	296000	1. Статутний капітал	370000
2. Виробничі запаси	250000	2. Нерозподілений прибуток	50000
3. Готова продукція	70000	3. Довгострокові кредити банків	65000
4. Грошові кошти та їх еквіваленти (40000 + 5000)	45000	4. Короткострокові кредити банків	120000
5. Дебіторська заборгованість (19000 – 5000)	14000	5. Розрахунки з оплати праці	70000
<b>БАЛАНС</b>	<b>675000</b>	<b>БАЛАНС</b>	<b>675000</b>

**Операції другого типу** – це операції, під впливом яких одна стаття пасиву балансу збільшується, а друга зменшується на одну і ту ж саму суму. При цьому підсумок активу і пасиву балансу не змінюється.

**Приклад 2.** Чистий прибуток в сумі 25600 грн. відповідно до рішення засновників підприємства спрямовується на збільшення статутного капіталу. У пасиві балансу № 2 (табл. 3) збільшилися кошти по статті “Статутний капітал” і зменшилися кошти по статті “Нерозподілений прибуток” на суму 25600 грн.

Таблиця 3

Баланс № 2

<i>Актив</i>	<b>Сума, грн.</b>	<b>Пасив</b>	<b>Сума, грн.</b>
1. Основні засоби	296000	1. Статутний капітал (370000+25600)	395600
2. Виробничі запаси	250000	2. Нерозподілений прибуток (50000 – 25600)	24400
3. Готова продукція	70000	3. Довгострокові кредити банків	65000
4. Грошові кошти та їх еквіваленти	45000	4. Короткострокові кредити банків	120000
5. Дебіторська заборгованість	14000	5. Розрахунки з оплати праці	70000
<b>БАЛАНС</b>	<b>675000</b>	<b>БАЛАНС</b>	<b>675000</b>

**Операції третього типу** – це операції, під впливом яких збільшується одна стаття активу балансу і одна стаття пасиву балансу на одну і ту ж саму суму. При цьому валюта балансу збільшується на цю ж суму.

**Приклад 3.** Зархована на поточний рахунок у банку позика в сумі 10000 грн. У балансі № 3 (табл. 4) збільшилися кошти в активі по статті “Грошові кошти та їх еквіваленти” і в пасиві по статті “Короткострокові кредити банків” на однакову суму – 10000 грн.

Таблиця 4

Баланс № 3

<i>Актив</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Пасив</i>	<i>Сума, грн.</i>
1. Основні засоби	296000	1. Статутний капітал	395600
2. Виробничі запаси	250000	2. Нерозподілений прибуток	24400
3. Готова продукція	70000	3. Довгострокові кредити банків	65000
4. Грошові кошти та їх еквіваленти (45000 + 10000)	55000	4. Короткострокові кредити банків (12000 + 10000)	130000
5. Дебіторська заборгованість	14000	5. Розрахунки з оплати праці	70000
<b>БАЛАНС</b>	<b>685000</b>	<b>БАЛАНС</b>	<b>685000</b>

**Операції четвертого типу** – це операції, під впливом яких зменшується одна стаття активу балансу і одна стаття пасиву балансу на одну і ту ж суму. При цьому валюта балансу зменшується на цю ж суму.

**Приклад 4.** Із каси підприємства виплачена заробітна плата робітникам і службовцям на суму 12000 грн. У балансі № 4 (табл. 5) зменшилися кошти в активі по статті “Грошові кошти та їх еквіваленти” і в пасиві по статті “Розрахунки з оплати праці” на однакову суму – 12000 грн.

Таблиця 5

<b>Баланс № 4</b>			
<i>Актив</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Пасив</i>	<i>Сума, грн.</i>
1. Основні засоби	296000	1. Статутний капітал	395600
2. Виробничі запаси	250000	2. Нерозподілений прибуток	24400
3. Готова продукція	70000	3. Довгострокові кредити банків	65000
4. Грошові кошти та їх еквіваленти (55000 – 12000)	43000	4. Короткострокові кредити банків	130000
5. Дебіторська заборгованість	14000	5. Розрахунки з оплати праці (70000 – 12000)	58000
<b>БАЛАНС</b>	<b>673000</b>	<b>БАЛАНС</b>	<b>673000</b>

Розглянуті чотири типи операцій охоплюють всі можливі варіанти змін у балансі і дають змогу зробити такі **висновки**:

- *кожна господарська операція вносить зміни не менше ніж у дві статті балансу.* Це зумовлено особливостями кругообігу засобів, у процесі якого відбуваються зміни або в складі засобів господарства (активів), або в складі їх джерел (зобов’язань та власного капіталу), або одночасно і в складі засобів і в складі їх джерел формування;
- *всі господарські операції за характером змін, які вони викликають у складі активів, зобов’язань та власного капіталу (тобто в активі і пасиві), поділяються на чотири типи;*
- *підсумки активу і пасиву балансу змінюються тільки у тому випадку, коли господарська операція стосується одночасно і засобів господарства і джерел їх формування, тобто при надходженні засобів або їх вибутті (операції III і IV типів). Операції ж, що зумовлюють тільки перегрупування засобів у активі (I тип) або зміни їх джерел у пасиві балансу (II тип), на підсумок балансу не впливають;*
- *рівність підсумків активу і пасиву балансу зберігається після будь-якої операції.* Ця рівність зумовлена тим, що здійснювані операції викликають або перегрупування залишків у статтях активу або пасиву, або одночасне збільшення (або зменшення) на однакову суму статей активу і пасиву.

Якщо позначити підсумок активу балансу на початок звітного періоду “А”, підсумок пасиву – “П”, а зміни, що відбуваються у балансі внаслідок проведених господарських операцій, – “З” з цифровими індексами, відповідно до типів цих операцій, то одержимо:

Вихідне положення на початок операцій  $A = П$ .

Зміни в активі пасиві балансу підприємства, виражені у загальному вигляді за допомогою прийнятих позначень і цифрових індексів, після проведення кожного типу господарських операцій набувають такого вигляду:

$$I \quad A + 31 - 31 = П$$

$$II \quad A = П + 32 - 32$$

$$III \quad A + 33 = П + 33$$

$$IV \quad A - 34 = \Pi - 34$$

З наведених формул видно, що рівність підсумків активу і пасиву балансу в усіх випадках зберігається.

Отже, застосування в бухгалтерському обліку балансового узагальнення, при якому кожна господарська операція відображається у постійному порівнянні активів, зобов'язань і власного капіталу (активу і пасиву), забезпечує можливість контролю за правильністю використання засобів.

Додаток 1  
до Національного положення (стандарту) бухгалтерського  
обліку  
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Підприємство \_\_\_\_\_  
Територія \_\_\_\_\_  
Організаційно-правова форма господарювання \_\_\_\_\_  
Вид економічної діяльності \_\_\_\_\_  
Середня кількість працівників<sup>1</sup> \_\_\_\_\_  
Адреса, телефон \_\_\_\_\_  
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака  
Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):  
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку  
за міжнародними стандартами фінансової звітності

Дата (рік, місяць, число)  
за ЄДРПОУ  
за КОАТУУ  
за КОПФГ  
за КВЕД

КОДИ	
	01

**Баланс (Звіт про фінансовий стан)**  
на \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>		
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси	1100		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>		
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	<b>1200</b>		
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>		

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
Вилучений капітал	1430	( )	( )
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>		
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>		
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>		
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>			
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>		

Керівник

Головний бухгалтер

<sup>1</sup> Визначається в порядку, встановленому центральним органом

виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.



**Питання для самоконтролю:**

1. Що таке баланс?
2. Структура балансу.
3. Чим зумовлена рівність активу і пасиву балансу?
4. Назвіть типи змін у балансі.

**Рекомендована література:** [1-3, 8, 33, 42, 45, 48, 49, 51, 62]

## **ТЕМА: «РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС»**

### *План*

1. Рахунки бухгалтерського обліку, їх призначення та будова.
2. Подвійний запис: його суть і значення.
3. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

**Мета:** ознайомитися з бухгалтерськими рахунками, їхнім призначенням та будовою. Розглянути сутність та значення подвійного запису.

**Ключові терміни та поняття:** бухгалтерський рахунок, бухгалтерський запис, кореспонденція рахунків.

### **1. Рахунки бухгалтерського обліку: їх призначення та будова.**

Бухгалтерський баланс надає важливу інформацію про наявні ресурси підприємства. Проте для оперативного керівництва необхідна постійна інформація про зміни цих ресурсів та їх джерел, які відбуваються в процесі господарської діяльності. Для цього потрібно відображати кожну операцію в певній послідовності. Відображення господарських операцій безпосередньо у балансі практично недоцільне, оскільки після кожної з них довелось би складати новий баланс. Крім того, баланс не може забезпечити одержання узагальненої інформації про обсяг змін по кожній групі засобів та їх джерел. І, нарешті, баланс відображає стан засобів господарства тільки у грошовому вимірнику, облік же матеріальних цінностей потребує ще і натуральних вимірників. Тому поточний облік змін засобів та їх джерел в процесі господарської діяльності забезпечується за допомогою системи рахунків.

**Бухгалтерський рахунок** – це обліковий символ, який використовується для запису і узагальнення збільшення або зменшення певного виду доходів, витрат, активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства, установи, організації.

**Рахунки бухгалтерського обліку** є способом групування господарських операцій за економічно однорідними ознаками з метою систематичного контролю за наявністю та змінами засобів та їх джерел в процесі господарської діяльності.

Систематизація і групування господарських операцій на рахунках забезпечує безперервну інформацію про їх здійснення і результати діяльності, необхідну для оперативного керівництва, контролю та аналізу. Для цього для кожної економічно однорідної групи засобів, їх джерел, господарських процесів і результатів діяльності відкриваються окремі рахунки (“Основні засоби”, “Виробничі запаси”, “Виробництво”, “Фінансові результати” тощо).

Залежно від характеру облічуваних об'єктів записи на рахунках можуть здійснюватись у різних вимірниках (натуральних, трудових), але з обов'язковим використанням грошового вимірника з метою узагальнення різнорідних засобів і процесів.

За своєю формою бухгалтерський рахунок – це таблиця, ліва частина якої називається “*дебет*” (лат. debet – бути винним, він винен), а права – “*кредит*” (лат. credit – вірити). Назву рахунка пишуть посередині таблиці. Схематично будову рахунка можна показати так:

<i>Дебет</i>	<i>Рахунок (назва рахунка)</i>	<i>Кредит</i>

Для повного уявлення про облічуваний об’єкт на кожному рахунку перш за все записують початковий стан засобів або їх джерел, що називається *початковим залишком* або *початковим сальдо*.

*Сальдо* (з італ. saldo – розрахунок, залишок) – це різниця між підсумками записів по дебету і кредиту рахунків з урахуванням змін на рахунку на кінець звітного періоду.

Цей залишок використовується при складанні балансу на початок наступного за звітним періоду (місяця, кварталу, року).

Після відображення початкового сальдо на рахунках відображають господарські операції, тобто зміни засобів та їх джерел. При цьому збільшення облічуваного об’єкта записують на одній стороні рахунка, а зменшення – на іншій.

Підсумок записів на дебеті і кредиті без включення до цього підсумку початкового сальдо є *оборотом* по бухгалтерському рахунку.

Оборот, визначений по дебету рахунка, називається *дебетовим*, а по кредиту рахунка – *кредитовим*.

Маючи інформацію про початковий залишок облічуваного об’єкта та зміни протягом звітного періоду (обороту), визначають залишок на кінець звітного періоду.

#### *Рахунки активні і пасивні.*

Бухгалтерський баланс, як відомо, поділяється на дві частини: актив і пасив. Відповідно до цього і всі рахунки бухгалтерського обліку поділяють на активні і пасивні.

*Активні рахунки* призначені для обліку господарських засобів. Їх відкривають для статей активу балансу.

На *пасивних рахунках* обліковують джерела формування господарських засобів. Їх відкривають для статей пасиву балансу.

Бухгалтерські записи на активних і пасивних рахунках мають спільну методологічну основу. Відкривають рахунок на початку місяця за даними балансу.

На активних рахунках залишки записують на дебеті, на пасивних – на кредиті. У цьому полягає взаємозв’язок рахунків з балансом.

На тому боці рахунка, де записаний залишок, відображається його збільшення, а з протилежного боку – його зменшення.

На активних рахунках збільшення засобів відображається на дебеті, а на кредиті записують операції по їх зменшенню. Для пасивних рахунків порядок запису зворотній: на кредиті відображається збільшення, а на дебеті – зменшення.

*Загальна схема побудови активного і пасивного рахунків має такий вигляд:*

<i>Активний рахунок</i>		<i>Пасивний рахунок</i>	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Сальдо початкове			Сальдо початкове
Збільшення (+)	Зменшення (-)	Зменшення (-)	Збільшення (+)
Оборот	Оборот	Оборот	Оборот
Сальдо кінцеве			Сальдо кінцеве

*Приклад 1.* Записати обіг коштів на поточному рахунку в банку на одноіменному рахунку:

Залишок коштів на поточному рахунку на початок місяця – 1759 грн.

Надійшло на поточний рахунок за поточний місяць – 49690 грн.

Видано з поточного рахунка за поточний місяць – 50300 грн.

Залишок коштів на поточному рахунку на кінець місяця – 1149 грн.

**Рахунок “Рахунки в банках”**

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<b>Сальдо початкове – 1759</b>	
Надійшло коштів – 49690	Видано коштів – 50300
Оборот – 49690	Оборот – 50300
Сальдо кінцеве – 1149	

Залишок коштів на кінець місяця обчислюють так: до залишку на початок місяця (1759) додають кошти, які надійшли протягом місяця (49690), і віднімають видані кошти (50300).

**Обрахування залишку на активних рахунках:**

Залишок на початок + Оборот по дебету – Оборот по кредиту

**Обрахування залишку на пасивних рахунках:**

Залишок на початок + Оборот по кредиту – Оборот по дебету

Ознайомившись з будовою рахунків, можна побачити, що дебет і кредит активних і пасивних рахунків мають різне значення.

В системі рахунків бухгалтерського обліку використовується невелика група активно-пасивних рахунків.

**Активно-пасивні рахунки** – це рахунки, в яких сальдо може бути і по дебету, і по кредиту. Якщо на активно-пасивному рахунку сальдо буде по дебету, то його призначення як активного рахунку і відобразити слід в активі балансу, якщо ж по кредиту, то його призначення як пасивного рахунку і відобразити слід в пасиві балансу.

Активно-пасивні рахунки застосовуються для обліку розрахункових операцій підприємства. До них відносяться такі рахунки, як: “Розрахунки з різними дебіторами”, “Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)” та ін.

**Синтетичні та аналітичні рахунки**

Інформація про стан господарських засобів та джерел їх утворення як у цілому за видами, так і за окремими частинами відображається у систематичному вигляді на синтетичних та аналітичних рахунках бухгалтерського обліку.

Рахунки бухгалтерського обліку, які забезпечують загальні відомості про об’єкти обліку, називають **синтетичними рахунками** (термін “синтетичний” походить від лат. *synthesis* – зведення, об’єднання в єдине ціле окремих частин). На них відображаються показники в узагальненому вигляді у грошовому вираженні.

Облік, що здійснюється за допомогою синтетичних рахунків, називається **синтетичним обліком**. Цей облік необхідний для одержання узагальненої інформації про діяльність підприємства, аналізу цієї діяльності та прогнозування (планування). Проте для оперативного керівництва господарством і контролю за збереженням і раціональним використанням ресурсів замало тільки узагальненої інформації, потрібна детальніша інформація про стан, наявність і зміни кожного виду засобів, джерел, здійснення певних господарських процесів. Так, потрібна інформація про загальну вартість виробничих запасів та їх використання, так і про запаси конкретних видів матеріальних цінностей за їх найменуваннями, сортами, розмірами тощо; в обліку розрахунків з оплати праці, крім узагальненої інформації, потрібні відомості про розрахунки з кожним окремим

працівником і т.д. таку інформацію одержують за допомогою *аналітичних рахунків* (термін “аналітичний” походить від лат. analysis – розкладання цілого на складові частини).

Рахунки бухгалтерського обліку, які деталізують, конкретизують показники синтетичного обліку, називаються *аналітичними рахунками*.

Облік, що здійснюється за допомогою аналітичних рахунків, називається *аналітичним обліком*.

Кількість аналітичних рахунків по відповідному синтетичному рахунку визначається кожним підприємством залежно від наявності об’єктів, що підлягають обліку. В аналітичному обліку поряд з грошовим, використовують натуральні і трудові вимірники.

*Між синтетичними та аналітичними рахунками існує нерозривний зв’язок, тобто на аналітичних рахунках відображуються ті ж зміни, що і на синтетичних, але більш докладно; значення дебету і кредиту кожного аналітичного рахунка те ж, що і синтетичного рахунка; сума сальдо, сума оборотів по дебету, сума оборотів по кредиту всіх аналітичних рахунків даної групи відповідно дорівнюють сальдо, обороту по дебету і обороту по кредиту синтетичного рахунка. Тому загальні підсумки записів на аналітичних рахунках мають відповідати суммам, записаним на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку.*

Правильність облікових записів на аналітичних рахунках періодично перевіряється за допомогою інвентаризації, що забезпечує достовірність показників про їх залишки.

Рахунки аналітичного обліку можуть об’єднуватись безпосередньо відповідним синтетичним рахунком (наприклад, “Виробничі запаси”, “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” тощо). Проте в окремих випадках виникає необхідність у додатковому групуванні однорідних аналітичних рахунків в межах синтетичного рахунка для отримання узагальнених показників (по групі аналітичних рахунків), необхідних для управління, складання балансу та інших форм звітності. Таке групування здійснюється за допомогою *субрахунків*.

*Субрахунок* – це синтетичний рахунок другого порядку. Так, на рахунку “Основні засоби” виділено субрахунки “Земельні ділянки”, “Будинки та споруди” та ін.

Приклад 4. На синтетичному рахунку “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” на 1-е жовтня значиться кредитове сальдо 45000 грн., у т.ч.: фабрика “Зоря” – 25000 грн.; фабрика “Світанок” – 20000 грн. За жовтень кредиторам сплачено 40000 грн., у т.ч. фабриці “Зоря” – 22000 грн., фабриці “Світанок” – 18000 грн.

У синтетичному обліку:

<i>“Розрахунки з постачальниками та підрядниками”</i>	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
	Сальдо на 01.10. – 45000
1) 22000	
2) 18000	
Оборот – 40000	Оборот – 0
	Сальдо на 01.11. – 5000

У аналітичному обліку:

*Рахунок “Фабрика “Зоря”*

*Рахунок “Фабрика “Світанок”*

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
	Сальдо - 25000		Сальдо – 20000
1) 22000		2) 18000	
Оборот – 22000	Оборот – 0	Оборот – 18000	Оборот – 0
	Сальдо – 3000		Сальдо – 2000

Синтетичні рахунки у Плані рахунків називаються рахунками першого порядку, їм присвоєно двозначний код за порядковою системою кодування. Субрахунки – рахунками другого порядку з тризначним кодом за тою ж системою кодування.

На субрахунках ведеться аналітичний облік цінностей за їх групами, видами. Розглянемо аналітичні рахунки, що застосовуються на субрахунку “Сировина і матеріали”.

*Приклад 5.* На синтетичному рахунку “Виробничі запаси”, субрахунок “Сировина і матеріали” на 01.10. значиться дебетове сальдо 680 грн., яке відображено на аналітичних рахунках “Залізо штабове” 20 т вартістю 200 грн. і “Сталь ресорна” 4,8 т вартістю 480 грн.

За грудень проведені наступні операції:

- надійшло від постачальників: залізо штабове – 2 т вартістю 20 грн.; сталь ресорна – 1,5 т вартістю 150 грн.;
- видано на виробництво: залізо штабове – 10 т вартістю 100 грн.; сталь ресорна – 4,8 т вартістю 480 грн.

У синтетичному обліку:

**“Сировина і матеріали”**

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Сальдо на 01.10. – 680	
1) 170	2) 580
Оборот – 170	Оборот – 580
Сальдо на 01.11. – 270	

**Синтетичний рахунок**

**63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”**

**Субрахунок**

631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”

631 “Розрахунки з іноземними постачальниками”

**Аналітичні рахунки**

ТОВ “Люкс”  
ВАТ “Будмаш”

Фірма “SONY”  
Фірма “Panasonic”

*Рис. 1.4.1. Взаємозв’язок між синтетичними рахунками, субрахунками і аналітичними рахунками*

### Взаємозв'язок між балансом і рахунками

Між бухгалтерським балансом і рахунками існує тісний взаємозв'язок, оскільки вони відображають одні і ті ж господарські засоби та їх джерела. Баланс, як відомо, відображає наявність господарських ресурсів та їх джерел формування у вартісному вираженні на певну дату. Для відображення змін цих засобів та їх джерел призначені рахунки. Рахунки відкривають на підставі даних балансу, залишки якого на початок місяця у вигляді початкового сальдо записують: на активних рахунка – по дебету, на пасивних – по кредиту. Подвійний запис господарських операцій на рахунках зумовлює рівність підсумків дебетових залишків активних рахунків і кредитових залишків пасивних рахунків. За цими залишками складають баланс на наступну звітну дату (на 1-е число наступного за звітним місяця).

Схематично взаємозв'язок між балансом і рахунками можна зобразити так:

Баланс                      Рахунки                      Баланс

### 2. Подвійний запис: його суть і значення

Внаслідок господарських операцій відбуваються подвійні і рівновеликі зміни господарських засобів та джерел їх формування. Це зумовлює необхідність відображення господарських операцій на рахунках способом *подвійного запису*, суть якого полягає в тому, що кожну господарську операцію в одній і тій же сумі записують двічі: на дебеті одного рахунка і кредиті іншого.

Розглянемо порядок запису господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису.

*Приклад 2.* Підприємство виплатило з каси заробітну плату в сумі 13700 грн.

<i>Рахунок “Готівка”</i>		<i>Рахунок “Розрахунки за виплатами працівникам”</i>	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
	13700	13700	

Виплата заробітної плати впливає на зменшення валюти балансу. Цю операцію відображають на активному рахунку “Готівка” і на пасивному рахунку “Розрахунки за виплатами працівникам”.

Перш ніж відобразити господарську операцію на відповідних рахунках подвійним записом, на підставі первинних (або згрупованих) документів складають *бухгалтерську проводку*, під якою розуміють зазначення рахунка, який дебетується, і який – кредитується, а також суми відображеної в обліку господарської операції.

Бухгалтерська проводка у прикладі 2 буде записана так:

Дебет рахунка “Розрахунки за виплатами працівникам”

Кредит рахунка “Готівка”

13700 грн.

Записи на рахунках виконуються таким чином, щоб дебет одного рахунка був взаємопов'язаний із кредитом одного або кількох рахунків і, навпаки, кредит одного рахунка – з дебетом одного або кількох рахунків. Взаємозв'язок рахунків обумовлюється їх економічною спільністю та характером господарських операцій, які на них відображаються.

Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку називається *кореспонденцією*, а рахунки – *кореспондуючими*.

Залежно від кількості кореспондуючих рахунків розрізняють прості та складні бухгалтерські проводки (записи).

**Простою проводкою** називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, а другий на цю ж суму кредитується, тобто коли кореспондують тільки два рахунки. Розглянута у прикладі 2 бухгалтерська проводка є простою.

**Складною проводкою** називають таку бухгалтерську проводку, за якої кілька рахунків дебетується, а на загальну суму записів по дебету кредитується один рахунок, або навпаки, – кілька рахунків кредитується, а на загальну суму записів по кредиту дебетують один рахунок, тобто коли кореспондують між собою більше ніж два рахунки.

*Приклад 3.* З поточного рахунка погашена заборгованість перед постачальниками на суму 2000 грн. і одержані гроші в касу в сумі 350 грн.

Бухгалтерська проводка по операції буде такою:

Дебет рахунка “Готівка” 350  
грн.

Дебет рахунка “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 2000 грн.

Кредит рахунка “Рахунки в банках” 2350 грн.

В системі рахунків цей запис буде відображено так:

		<b>Рахунок “Готівка”</b>	
		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
		350	
<b>Рахунок “Рахунки в банках”</b>			
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>		
	2350		
		<b>Рахунок “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”</b>	
		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
		2000	

З розглянутих прикладів можна зробити такі висновки про суть подвійного запису. При відображенні кожної господарської операції способом подвійного запису обов’язково кореспондують два рахунки, один з яких дебетують, а другий кредитують на одну і ту ж суму. Якщо господарська операція відображається складною проводкою, то загальна сума записів на одній стороні кількох рахунків повинна дорівнювати загальній сумі, записаній на протилежній стороні кореспондуючого з ними рахунка.

Отже, **подвійний запис** є способом відображення господарських операцій на кореспондуючих рахунках, при якому кожна операція записується по дебету одного рахунка і кредиту іншого рахунка в одній і тій же сумі.

**Подвійний запис** на рахунках є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і має велике **контрольне значення**: оскільки сума кожної господарської операції записується по дебету одного і кредиту іншого рахунка, то підсумок записів по дебету і кредиту всіх рахунків має бути рівним (підсумок записів по дебету всіх рахунків має дорівнювати підсумку записів по кредиту рахунків). Відсутність такої рівності свідчить про наявність помилок в облікових реєстрах (записах).

**Подвійний запис** має також і **економічне значення**, оскільки дозволяє з’ясувати, внаслідок яких операцій відбулися зміни певного виду засобів або їх джерел, звідки господарські засоби надійшли і куди вони були використані. Це допомагає забезпечити контроль за збереженням майна господарства, доцільністю здійснення господарських операцій та одержувати іншу важливу інформацію, необхідну для управління.

### **3. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку**

Відображення господарських операцій на рахунках синтетичного та аналітичного обліку називається **поточним обліком**.

В кінці кожного місяця дані обліку узагальнюються. Одним із способів узагальнення даних поточного обліку є складання оборотних відомостей.

**Оборотна відомість** – це спосіб узагальнення оборотів і залишків рахунків за звітний місяць, а також засіб взаємозв'язку між балансом і рахунками.

Оборотні відомості складають як по синтетичних рахунках, так і по аналітичних. В них показують обороти по дебету і кредиту рахунків, а також залишки на початок і кінець звітного місяця.

**Оборотна відомість по синтетичних рахунках.** Дана відомість будується у вигляді багатографної таблиці, у першій графі якої записують назву рахунків, а в наступних графах – дебетові та кредитові залишки на рахунках на початок місяця (перша пара колонок); обороти по дебету і кредиту кожного рахунка за місяць (друга пара колонок); а також залишки на рахунках на 1-е число наступного за звітним місяця. В кінці оборотної відомості по кожній із граф визначають підсумки.

Оборотна відомість по синтетичних рахунках має наступний вигляд:

Код синтетичного рахунка	Найменування рахунка	Сальдо на початок місяця		Оборот за місяць		Сальдо на кінець місяця	
1	2	3	4	5	6	7	8
		$3=4$		$5=6$		$7=8$	

Як видно, оборотна відомість узагальнює дані поточного синтетичного обліку, даючи зведену інформацію про зміни господарських засобів та їх джерел за звітний місяць, а також про наявність на початок і кінець місяця.

*Оборотна відомість по синтетичних рахунках має велике контрольне значення для перевірки правильності і повноти облікових записів на рахунках, що ґрунтується на одержанні в ній трьох рівних між собою підсумків:*

- рівність підсумків по дебету і кредиту рахунків на початок місяця;
- рівність підсумків оборотів по дебету і кредиту рахунків за місяць;
- рівність підсумків залишків по дебету і кредиту рахунків на кінець місяця.

*Рівність підсумків першої пари граф, тобто дебетових і кредитових залишків на рахунках на початок місяця, зумовлена рівністю підсумків активу і пасиву балансу, який є підставою для запису початкових залишків на активних і пасивних рахунках.*

*Рівність підсумків другої пари граф, тобто оборотів по дебету і кредиту рахунків, зумовлена подвійним записом операцій, згідно з яким кожна операція в однаковій сумі записується по дебету і кредиту різних рахунків.*

*Третя рівність (тобто рівність підсумків по дебету і кредиту рахунків на кінець місяця) зумовлена двома попередніми рівностями: якщо початкові залишки на рахунках рівні між собою, а також рівні суми оборотів, то і залишки активних і пасивних рахунків на кінець місяця в підсумку повинні бути рівні між собою.*

Порушення цих рівностей свідчить про помилки, допущені в облікових записах або при складанні самої оборотної відомості.

За допомогою оборотної відомості по синтетичних рахунках можуть бути виявлені в облікових записах помилки, зумовлені порушенням правила подвійного запису: якщо сума операції записана по дебету одного рахунка, а по кредиту іншого пропущена (або





Основною перевагою шахової оборотної відомості є наявність в ній кореспондуючих рахунків, що дає змогу аналізувати господарські обороти і використовувати облікову інформацію для оперативного керівництва і контролю.

Шахову відомість використовують також і для перевірки правильності кореспондуючих рахунків.

Але при наявності великої кількості господарських операцій шахова відомість стає громіздкою та незручною для використання, тому для контролю застосовуються інші носії інформації із застосуванням інформаційних можливостей, закладених в шаховому балансі.

**Оборотна відомість по аналітичних рахунках.** Крім оборотних відомостей по рахунках синтетичного обліку (простої і шахової форми) підприємства складають також оборотні відомості по аналітичних рахунках. Техніка складання оборотних відомостей по аналітичних рахунках така сама, як і по синтетичних рахунках. Тільки по синтетичних рахунках щомісячно складають одну оборотну відомість, а по аналітичних рахунках – по кожній групі рахунків, що ведуться до відповідного синтетичного рахунка.

Оборотні відомості по аналітичних рахунках за змістом можуть відрізнятися між собою, що зумовлено особливостями обліковуваних на рахунках об'єктів. Так, аналітичний облік запасів ведеться як в натуральних, так і грошовому вимірниках, тому в оборотних відомостях по аналітичному рахунку таких цінностей передбачені графи для запису їх кількості, ціни та вартості. Для початкового і кінцевого залишків в оборотних відомостях по таких рахунках відводять тільки одну графу, оскільки кредитового залишку по матеріальних рахунках не може бути.

Аналітичний облік розрахунків і джерел засобів ведуть тільки у грошовому вимірнику, тому в оборотних відомостях по таких рахунках передбачені графи лише для грошового вимірника.

В оборотній відомості по аналітичних рахунках початкові і кінцеві залишки залежно від того, якими є рахунки – активними чи пасивними, будуть дебетовими або кредитовими. Оскільки записи на синтетичних і аналітичних рахунках роблять паралельно на підставі одних і тих же документів, то при правильних облікових записах підсумки оборотів і залишків в оборотній відомості по аналітичних рахунках повинні дорівнювати сума оборотів і залишків відповідного синтетичного рахунка. Порушення цієї рівності свідчить про наявність помилок в облікових записах.

Оборотна відомість по рахунку аналітичного обліку до рахунку 20 “Виробничі запаси” має наступний вигляд:

Назва аналітичного рахунку	Одиниця виміру	Ціна, грн.	Залишок на початок періоду		Оборот за місяць				Залишок на кінець періоду	
					надходження (Дебет)		вибуття (Кредит)			
			к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума

Порушення підсумків по синтетичному рахунку і відкритих до нього аналітичних рахунках в оборотній відомості свідчить про наявність таких помилок:

- операцію відображено на синтетичному рахунку, але пропущено в аналітичному обліку (або навпаки);
- на синтетичному рахунку по господарській операції записано одну суму, а на аналітичних рахунках – іншу.

Проте, якщо операція відображена не на тих аналітичних рахунках, але в групі синтетичного рахунка, що їх об'єднує, то помилку шляхом порівняння оборотів і залишків по синтетичному і аналітичних рахунках виявити не можна. Рівність підсумків рахунків аналітичного обліку і відповідного їм синтетичного рахунка у цьому випадку не порушується. Такі помилки виявляють в процесі поточного обліку (поява кредитового

сальдо на матеріальному рахунку, якого не може бути, тощо) за допомогою документів, що послужили підставою для записів, інвентаризації.

Отже, підсумки оборотів і залишків по аналітичних рахунках повинні дорівнювати оборотам по дебету і кредиту, а також залишку синтетичного рахунка, який їх об'єднує.

Оборотні відомості по аналітичних рахунках використовують також для одержання детальної інформації про рух і залишки окремих видів засобів та їх джерел, необхідної для контролю та оперативного керівництва. Аналіз цієї інформації дає змогу встановити, скільки і яких саме матеріальних цінностей надійшло в господарство, скільки використано, чи відповідають їх залишки встановленим нормативним запасам; у якому стані перебувають розрахунки з окремими дебіторами та кредиторами та ін. На підставі одержаної інформації приймають управлінські рішення, спрямовані на усунення недоліків, покращення роботи підприємства.

**Сальдова відомість.** При значній кількості товарно-матеріальних цінностей більш доцільно складати **сальдові відомості**. Вони відкриваються на рік і по кожному виду цінностей містять дані (в натуральних і грошовому вимірниках) про їх залишки на перше число кожного місяця. Показники ж оборотів відсутні.

**Сальдова відомість по аналітичних рахунках до синтетичного рахунка “Виробничі запаси” на 20 р.**

Найменування матеріалів	Одиниця виміру	Ціна, грн.	Залишок на 1 січня		Залишок на 1 лютого		Залишок на 1 березня		і т.д.
			к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума	

Сальдові відомості широко використовуються при оперативно-бухгалтерському (сальдовому) методі обліку запасів.

При окремих формах бухгалтерського обліку поширення набуває такий порядок обліку, при якому відпадає необхідність у складанні оборотних відомостей по аналітичних рахунках. Це досягається суміщенням по ряду рахунків синтетичного та аналітичного обліку в одному реєстрі, що дає змогу мати всі необхідні показники одночасно. Перевірка показників проводиться безпосередньо при підрахуванні підсумків в обліковому реєстрі за звітний місяць. Завдяки цьому економиться час на ведення обліку, підвищується достовірність його показників.

**Питання для самоконтролю:**

1. Рахунок – це...
2. Сальдо – це...
3. Оборот по рахунку – це...
4. Як поділяються рахунки по відношенню до балансу?
5. Який принцип покладено в основу шахової відомості?

**Рекомендована література:** [2, 7, 14, 42, 43, 44, 48, 49, 51, 54]

**ТЕМА: «ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ»**

**План**

1. Документи як джерело первинної інформації
2. Інвентаризація: її значення і види

**Мета** – формування знань у студентів щодо класифікації, вимог до змісту й оформлення документів, порядку проведення, оформлення та відображення в обліку результатів інвентаризації.

**Ключові терміни та поняття:** документ, документообіг, інвентаризація, результати інвентаризації.

Документація як елемент методу бухгалтерського обліку — це спосіб суцільного та безперервного відображення господарських операцій за допомогою бухгалтерських документів.

Кожна господарська операція повинна бути обов'язково оформлена відповідним документом, складеним з дотриманням певних вимог. Без документа операція не може бути відображена в обліку.

Документ (від лат. documentum — доказ, свідоцтво) — це письмове свідоцтво про здійснення господарської операції, яке надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку.

Первинний документ — документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Форми первинних документів з різних ділянок обліку (облік касових операцій, оплати праці тощо) затверджуються Міністерством статистики України. Внутрішні документи на підприємстві можуть мати довільну форму. Усі первинні документи мають певну структуру. Мінімальною неподільною структурною одиницею документа є реквізит. Реквізит — це показник документа, що характеризує той чи інший бік господарської операції. Реквізити, необхідні для всіх документів згідно із Законом [1]:— назва документа;

- дата і місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиниця;
- посади відповідальних осіб та їх підписи.

Реквізит-ознака характеризує якісну сторону господарської операції (назва товару, сорт, розмір).

Реквізит-основа характеризує кількісну сторону господарської операції (кількість, ціна, сума). Показник документа — сукупність реквізитів-ознак та реквізитів-основ, що описують один об'єкт.

Один або кілька показників визначають бухгалтерський документ.

Форми документів:

- анкетна (зліва ознака, справа основа);
- зональна (вертикальні або горизонтальні зони);
- таблична;
- комбінована.

**Вимоги до бухгалтерських документів згідно з Положенням [6]:**

— документи можуть бути на паперових або машинних носіях;— записи повинні бути чіткими, без підчисток та помарок; — чорнила повинні бути довговічні;

**Інвентаризація**

— виправлення завіряються особами, які підписали документ;

— не дозволяються виправлення в касових та банківських документах;

— документи складаються в момент здійснення господарської операції або відразу після неї;

- у вільних рядках проставляється "Z";
- документи зберігаються в архіві.

Документооборот — процес від складання документа до здавання його в архів.

Законодавчо визначено строки зберігання різних бухгалтерських документів в архіві [12]. Звичайно вони становлять 1—3 роки; найдовше зберігаються особові картки

(75 років) та річні баланси (постійно). Відповідальність за організацію документообороту на підприємстві несе головний бухгалтер.

Відповідальність за несвоєчасне складання документів та недостовірне відображення в них даних несуть особи, які склали чи підписали ці документи. Усі облікові дані повинні знайти повне і достовірне відображення в бухгалтерських документах, але на практиці нерідко виникають розбіжності між обліковими даними та фактичною наявністю активів і зобов'язань.

Для усунення цих розбіжностей проводиться інвентаризація [6]. Інвентаризація (від лат. *inventarium* — опис) — це спосіб виявлення тих активів та зобов'язань, які не знайшли відображення в поточному обліку.

#### **Причини розбіжностей:**

— помилки в облікових записах з вини бухгалтера чи оператора обчислювальної техніки;

— помилки обчислювальної техніки; — природні втрати; — стихійні лиха, пожежі;

— крадіжки, обмірювання, обважування.

#### **Види інвентаризацій:**

— повна — інвентаризація всіх активів та зобов'язань;

— часткова — окремих видів активів чи зобов'язань;

— планова — за складеним заздалегідь планом;

— позапланова — за розпорядженням керівника або контролюючих органів.

Проведення інвентаризації обов'язкове:

— перед річним звітом; — у разі зміни форми власності підприємства;

— у разі зміни матеріально відповідальної особи;

— при стихійних лихах, пожежах;

— при встановленні фактів крадіжок, зловживань, псування;

— за розпорядженням судово-слідчих органів;

— під час ліквідації підприємства;

— при передачі в оренду майна державного підприємства.

**Порядок проведення інвентаризації.** Інвентаризація проводиться постійно діючими або робочими комісіями за розпорядженням керівника підприємства. Матеріально відповідальна особа передає комісії всі документи з розпискою, що всі документи передані і всі дані з них відображені в облікових регістрах. Бухгалтерія виводить залишки за рахунками. Під час інвентаризації необоротних активів та запасів складають інвентаризаційні описи. Результати інвентаризації оформлюють порівняльною відомістю (при інвентаризації матеріальних цінностей) або актом інвентаризації (при інвентаризації грошових коштів, розрахунків). Регулювання інвентаризаційних різниць. Під час інвентаризації можуть бути виявлені розбіжності між фактичною наявністю активів та обліковими даними у вигляді надлишку або нестачі. Надлишки зараховуються в дохід підприємства.

Нестачі відносять:

— на винних осіб;

— у межах норм природних втрат — на витрати основної діяльності;

— якщо винні не встановлені або нестачі виникли в результаті стихійних лих, крадіжок тощо, в бухгалтерському обліку їх відносять до інших операційних витрат; у податковому обліку тільки втрати від стихійних лих, пожеж тощо виключаються з оподаткованого прибутку.

На рахунках бухгалтерського обліку ці операції відображаються:

Виявлені при інвентаризації лишки матеріальних цінностей (або грошових коштів у касі) прибуткують і зараховують на доходи підприємства записом:

Д-т 10-12, 20-28, 30

К-т 718

Нестача матеріальних цінностей, виявлена при інвентаризації, незалежно від причин виникнення, оформляється записом:

Д-т 947

К-т 20-28, 30

На вартість нестачі товарно-матеріальних цінностей, що підлягає відшкодуванню винними особами, в бухгалтерському обліку роблять запис:

Д-т 375

К-т 716

**Питання для самоконтролю:**

1. Дайте визначення що таке бухгалтерський документ.
2. Перерахуйте обов'язкові реквізити для бухгалтерського документу.
3. Поясніть термін «уніфікація бухгалтерських документів».
4. Що означає стандартизація документів?
5. Як класифікують бухгалтерські документи за місцем складання?
6. Як класифікують бухгалтерські документи за призначенням?
7. Як класифікують бухгалтерські документи за змістом?
8. Що таке документооборот?

**Рекомендована література:** [2, 7, 14, 42, 43, 44, 48, 49, 51, 54]

**ТЕМА: «ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ, ТЕХНІКА, ФОРМИ  
ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ»**

**План**

1. Облікові реєстри, їх види
2. Способи виправлення помилок в облікових реєстрах
3. Форми бухгалтерського обліку

**Мета** – формування знань у студентів щодо видів облікових реєстрів, форм бухгалтерського обліку, Організації обліку на промислових підприємствах та облікової політики підприємства.

**Ключові терміни та поняття:** обліковий реєстр, форми бухгалтерського обліку.

**1. Облікові реєстри, їх види**

Всі господарські операції після їх оформлення первинними документами записуються до облікових реєстрів. Обліковий реєстр (від лат. *registrum* - записування) — це спеціальна таблиця, призначена для відображення документально оформлених господарських операцій у системі рахунків, накопичення та зберігання облікової інформації.

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

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

Запис у регістрах бухгалтерського обліку виконується на підставі первинних облікових документів, які фіксують факти виконання господарських операцій і розпоряджень (дозволів) на їх проведення.

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

Форми облікових регістрів рекомендуються Міністерством фінансів України або розробляються міністерствами і відомствами за умови дотримання загальних методологічних принципів. Крім того деякі облікові регістри підприємство може розробляти самостійно.

У бухгалтерському обліку використовують різні за формою, змістом та способом відображення інформації облікові регістри.



Рис. Класифікація облікових регістрів

## **2. Способи виправлення помилок в облікових регістрах**

При заповненні облікових регістрів можливі помилки. Помилки виникають з різних причин: внаслідок втоми, недбалості працівника, несправності облікового пристрою або комп'ютера тощо. Однак у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових регістрів і звітів підчищення й необумовлені виправлення не дозволяються. А в документах, якими оформлено касові, банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються, документ оформляють заново.

Помилки можуть бути локальні — перекручування інформації тільки в одному обліковому регістрі (наприклад, неправильно поставлена дата) і транзитні — помилка автоматично проходить через декілька облікових регістрів, наприклад, перекручування запису будь-якої суми в журналі реєстрації операцій веде до помилок на рахунках, в оборотній відомості й балансі.

Надійним, але досить громіздким способом виявлення помилок, є спосіб пунктування, коли суцільно або вибірково перевіряють записи, позначаючи перевірені суми певним чином.

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

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

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

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

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

Д-т 20 «Виробничі запаси»

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

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

Д-т 20 «Виробничі запаси»

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

Пізніше роблять правильний запис:

Д-т 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

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

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

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

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

Д-т 23 «Виробництво»

К-т 20 «Виробничі запаси»

12 000 грн



Пізніше було виявлено, що відпущений цемент М-500 оцінено за вартістю цементу М-400. Справжня його вартість становила 16 000 грн. Отже, допущено помилку на суму 4000 грн (16 000 - 12 000). На підставі довідки бухгалтерії з поясненням і розрахунком різниці вартості роблять додатковий запис, а саме:

Д-т 23 «Виробництво»

К-т 20 «Виробничі запаси»

4 000 грн

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

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

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

### **3. Форми бухгалтерського обліку**

Рациональна організація облікової роботи на підприємстві передбачає застосування ефективної форми бухгалтерського обліку, його технічної оснащеності.

**Форма бухгалтерського обліку** — це певна система регістрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку.

Кожне підприємство самостійно обирає відповідну форму обліку, враховуючи конкретні умови та особливості господарської діяльності й технології обробки облікових даних. Вибір форми обліку зумовлюється також обсягами облікових робіт, їх складністю, наявністю кваліфікованих кадрів бухгалтерів, можливостями використання автоматизованих систем обробки даних, обчислювальної техніки.

Форма бухгалтерського обліку відображає відповідну технологію облікового процесу. Кожна форма обліку завжди передбачає відповідне групування господарських операцій та дотримання встановленої послідовності їх відображення, порядок записів у регістрах синтетичного й аналітичного обліку, складання та представлення облікових даних у вигляді звітності для потреб користувачів.

Основними відмітними ознаками, що визначають особливості окремих форм бухгалтерського обліку, є: зовнішній вигляд, будова і кількість облікових регістрів; поєднання регістрів хронологічного і систематичного обліку, синтетичного й аналітичного обліку; послідовність і техніка облікової реєстрації.

Розвиток форм бухгалтерського обліку має свою історію. Кожен етап розвитку господарської діяльності характеризується відповідним рівнем стану обліку, певною формою його ведення. Спочатку форми обліку базувалися на книгах-журналах, які вважалися головними обліковими регістрами, призначеними для ведення як систематичного, так і аналітичного обліку. Пізніше для ведення аналітичного обліку почали застосовувати картки. Подальший розвиток обліку, необхідність розподілу праці між працівниками бухгалтерії зумовили широке використання в обліку окремих листків. В умовах використання ПЕОМ з'явилися нові регістри і новітня технологія збору й обробки облікових даних. Форма бухгалтерського обліку як відображення певного рівня технології облікового процесу має відповідати таким вимогам:

забезпечення повноти та реальності в облікових регістрах господарських операцій;

забезпечення раціонального розподілу облікових робіт між окремими працівниками для своєчасного їх виконання;

забезпечення управлінців даними про виконання бізнес-планів у цілому на підприємстві й за кожним структурним підрозділом;

забезпечення необхідними даними процесу складання звітності, здійснення контролю й економічного аналізу;

забезпечення економічності облікового процесу шляхом його автоматизації та наукової організації праці обліковців.

Сучасними формами бухгалтерського обліку, що застосовуються на підприємствах і в організаціях в Україні, є меморіально-ордерна, журнальна, спрощена, автоматизована.

**Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку** характеризується застосуванням книг для ведення синтетичного обліку і карток — для аналітичного. Суть меморіально-ордерної форми полягає в тому, що на підставі оформлених, перевічених документів (первинних або згрупованих за певною ознакою) складають меморіальні ордери, в яких вказують короткий зміст і підставу здійснення госпо-дарської операції, кореспондуючі рахунки за даною операцією та суму. Меморіальний ордер має таку форму (табл. 1).

Таблиця 1

**Меморіальний ордер № « » 20 р.**

№ пор.	Короткий зміст операції і її підстава	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1.	Видана заробітна плата (платіжна відомість № 9)	66 372	30 30	91 320,00 900,00
2.	Видано в підзвіт на відрядження Стеценко І.П. (видатковий касовий ордер № 143)			
Сума обороту				92 220,00
Додаток на 3 аркушах				

Бухгалтер \_\_\_\_\_

(підпис)

Меморіальні ордери складають на окремих бланках або на самому документі, якщо на ньому в реквізитах відтворено форму ордера. Меморіальні ордери реєструють у хронологічному реєстрі меморіальних ордерів (реєстраційному журналі). У цьому журналі відображаються дані за кожним меморіальним ордером із зазначенням його загальної суми. Загальний підсумок цього журналу відбиває обсяг господарської діяльності підприємства і використовується для контролю повноти відображення операцій на синтетичних рахунках. Він має дорівнювати дебетовому й окремо кредитовому обороту за всіма синтетичними рахунками і Головною книгою. Журнал реєстрації (реєстраційний журнал) меморіальних ордерів має таку форму (табл. 2).

Таблиця 2

**Реєстраційний журнал за 20 р.**

Номер меморіальних ордерів	Дата складання	Сума за меморіальним ордером, грн
1	2.05.20__	12 400
2	5.05.20__	3 700
3	7.05.20__	21 900
...		і т. д.
Всього		38 000

Реєстраційний журнал служить також для контролю збереження меморіальних ордерів та поданих до них документів. Реєстраційний журнал можна відкривати на рік: з 1 січня по 31 грудня є суцільною або помісячною нумерацією меморіальних ордерів. Якщо за меморіальними ордерами закріпилися постійні номери для відображення операцій на певній ділянці облікової роботи (наприклад, прибуток, видаток каси, заробітна плата з

нарахуваннями, банк, витрати тощо), то доцільною є місячна нумерація меморіальних ордерів.

Після реєстрації дані меморіальних ордерів записують у Головну книгу, яка є систематичним реєстром синтетичного обліку. Рахунки в Головній книзі будують за шаховим принципом у вигляді двосторонніх багатографних таблиць, окремі графи яких призначені для запису операцій у розрізі кореспондуючих рахунків. Така будова Головної книги полегшує контроль кореспондуючих рахунків, дає змогу аналізувати обороти за даними рахунків синтетичного обліку.

У Головній книзі для кожного рахунка виділяють окрему сторінку. У Головну книгу записують дату і номер меморіального ордера, а також суму оборотів за дебетом і кредитом рахунка в розрізі кореспондуючих рахунків. Форму Головної книги подано в таблиці 3.

Таблиця 3

**Головна книга**  
**Рахунок 30 «Готівка»**

**Дебет**

Дата	№ меморіального ордера	Кредит рахунків				Разом	Дата
		31 «Рахунки в банках»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	70 «Дохід від реалізації»	і т. д.		
Сальдо на 01.01						150	
3.01	1	19 500				19 500	07.01
4.01	2			7 800		7 800	10.01
12.01	9		900			900	14.01
...							
Оборот		19 500	900	7 800		28 200	
Сальдо 01.02						350	

**Кредит**

Дата	№ меморіального ордера	Дебет рахунків				Разом
		31 «Рахунки в банках»	66 «Розрахунки з оплати праці»	92 «Адміністративні витрати»	і т. д.	
07.01	3	1 200				1 200
10.01	7			300		300
14.01	12		19 000			19 000
18.01	13			7 500		7 500
...						
Оборот		1 200	19 000	7 800		28 000

Форма Головної книги свідчить, що кожний запис на дебеті рахунка Головної книги одночасно показує кореспондуючий рахунок за кредитом, і навпаки, запис на кредиті рахунка — кореспондуючий рахунок за дебетом. Тому кожен запис у Головну книгу роблять двічі: один раз на дебеті, другий — на кредиті відповідних рахунків. Після закінчення місяця за кожним рахунком підраховують обороти за дебетом і кредитом, визначають залишки і складають оборотну відомість. Така побудова Головної книги дає змогу скласти оборотну відомість як простої, так і шахової форми.

Аналітичний облік у меморіально-ордерній формі ведуть, як правило, на картках, коли для кожного рахунка передбачено окрему картку. Щодо касових операцій, то їх ведуть у Касовій книзі. Записи в реєстри аналітичного обліку роблять із первинних документів, доданих до меморіального ордера.

Наприкінці місяця на підставі аналітичних рахунків складають оборотну відомість, підсумки якої звіряють з оборотами і залишками відповідних синтетичних рахунків. Завдяки цьому досягають взаємної перевірки достовірності записів на рахунках синтетичного й аналітичного обліку. Після взаємної звірки записів за даними синтетичних рахунків складають баланс, за даними вибірки і додаткових розрахунків на основі аналітичного обліку — інші форми фінансової і податкової звітності.

Меморіально-ордерна форма характеризується простотою побудови облікових реєстрів. Поєднання синтетичного обліку в книгах з аналітичним обліком на картках дає змогу використати їх переваги, зокрема на малих підприємствах з невеликим обсягом облікової роботи. Використання меморіальних ордерів сприяє упорядкуванню систематичного обліку, а перевірка дебетових і кредитових оборотів за рахунками Головної книги з оборотом реєстраційного журналу дає можливість встановити повноту і правильність записів та усунути помилки.

В умовах ручної обробки даних меморіально-ордерна форма має такі недоліки: багаторазовість записів господарських операцій і пов'язані з цим зайві затрати праці; відокремленість синтетичного й аналітичного обліку; слабка адаптованість облікових реєстрів до потреб складання форм фінансової і податкової звітності. Перелічені недоліки суттєво обмежують її застосування на підприємствах, в організаціях і установах. Однак, в умовах використання сучасної обчислювальної техніки, досконалих програмних продуктів меморіально-ордерна форма є доцільною і ефективною.

**Журнальна форма бухгалтерського обліку** ґрунтується на широкому застосуванні системи накопичувальних і групувальних облікових реєстрів — журналів і допоміжних відомостей до них. Основними обліковими реєстрами журнальної форми є журнали. Це комбіновані реєстри синтетичного, а в багатьох випадках і аналітичного обліку. В них поєднано хронологічний і систематичний облік, що відповідає самій назві реєстрів: вони одночасно служать журналами (оскільки записи в них здійснюються в хронологічному порядку) і ордерами (оскільки місячні підсумки журналів за кореспондуючими рахунками замінюють собою меморіальні ордери).

Журнали побудовані за кредитовою ознакою: всі господарські операції відображають за кредитом даного синтетичного рахунка і дебетом кореспондуючих з ним рахунків. Кредитову ознаку взято за основу будови журналів тому, що вона більшою мірою, ніж дебетова, відповідає характеру здійснюваних операцій. Така будова реєстрів з використанням шахового принципу дає можливість значно скоротити дублювання записів і розкрити суть операції, виявити помилкові записи.

При цьому операції відображаються на кредиті й дебеті кореспондуючих рахунків лише однієї суми, тобто за один робочий прийом.

За зовнішнім виглядом журнали являють собою окремі аркуші-реєстри багатографної форми, призначені для кредитових записів його балансового рахунка, операції за якими обліковуються в даному журналі. В окремих графах журналу вказані рахунки, які кореспондують з кредитом даного рахунка.

Формат цих реєстрів, розміщення граф і порядок записів залежать від характерних особливостей обліковуваних операцій. В усіх реєстрах завчасно надрукована типова кореспонденція рахунків. Кожен журнал має постійний номер. У журналі може вміщуватися від двох до декількох однорідних синтетичних рахунків. Це дає змогу зосередити облік за всіма синтетичними рахунками лише в незначній кількості журналів. Схематично форму журналу показано у таблиці 4.

### Журнал рахунків

Номер запису	Підстава для запису (назва та № документа)	В дебет рахунків				Разом за кредитом
		№	№	№	Разом за дебетом	

До журналів відкривають окремі відомості за дебетом рахунків, відомості аналітичного обліку до рахунків даного журналу. Так, з метою посилення контролю за рухом і збереженням грошових коштів поряд із журналом за кредитовою ознакою ведуть допоміжні відомості за дебетом цих рахунків. Оскільки в журналах ведуть тільки синтетичний облік, то для потреб аналітичного обліку за рахунком даного журналу відкривають окремі відомості аналітичного обліку.

За рахунками, які охоплюють велику кількість обліковуваних об'єктів (основні засоби, виробничі запаси, розрахунки з оплати праці тощо) аналітичний облік ведуть так само, як і за інших форм обліку — на картках або в книгах.

Записи в журнали здійснюють безпосередньо на підставі перевірених документів у порядку їх надходження й опрацювання. Якщо кількість однорідних документів за операціями значна, то їхні дані попередньо групують у допоміжних відомостях, місячні підсумки яких переносять потім у відповідні журнали. Наприкінці місяця за кожним журналом підбивають підсумки зроблених записів. Загальний підсумок за кредитом рахунка в журналі порівнюють з підсумками кореспондуючих за дебетом рахунків. Це забезпечує перевірку правильності облікових записів без складання оборотних відомостей. Оборотні відомості складають тільки за тими рахунками, за якими ведуть картки (книги) аналітичного обліку.

Після закінчення місяця журнали і відкриті до них відомості підписуються працівниками бухгалтерії, котрі склали їх, і головним бухгалтером. Місячні обороти журналів переносять у Головну книгу, про що роблять відповідні відмітки. Головна книга є системним регістром синтетичного обліку, де узагальнюються дані поточного обліку, проводиться взаємна перевірка записів. У Головній книзі для кожного синтетичного рахунка відводять окрему сторінку.

Будову Головної книги за журнальної форми показано в табл. Кредитові обороти журналів у Головну книгу переносять загальним підсумком (оскільки розгорнуто за кореспондуючими рахунками їх відображають у журналі): дебетові обороти записують окремими сумами з різних журналів (щоб показати кореспонденцію дебетового обороту). Отже, журнали і Головна книга взаємно доповнюють один одного і дають розгорнуту кореспонденцію за дебетом і кредитом кожного синтетичного рахунка. Тому складати оборотну відомість за синтетичними рахунками за цієї форми обліку недоцільно. Приклад Головної книги наведено у таблиці 6.

Таблиця 6

### Головна книга Рахунок 30 «Готівка»

Місяці	Обороти за дебетом					Обороти за кредитом разом	Залишок		Місяці
	З кредиту рахунка № 31 за журналом № 1	З кредиту рахунка № 36 за журналом № 3	З кредиту рахунка № 37 за журналом № 3	і т. д.	Разом		Дебет	Кредит	
на 01.01.20__ р.									

Січень	60 000	13 000	7 000			300 000	4000		Січень
Лютий	...						6000		Лютий
Березень									Березень
...									...
Разом									

Наприкінці місяця за кожним синтетичним рахунком Головної книги виводять залишок (сальдо), який записують в окрему графу. За даними Головної книги складають бухгалтерський баланс, а за даними окремих журналів і їх відомостей — інші форми фінансової та податкової звітності. Після складання балансу журнали складають в окрему місячну папку і здають до поточного архіву бухгалтерії.

Журнальна форма порівняно з попередніми має такі переваги: скорочується обсяг облікової роботи шляхом усунення проміжних облікових ланок (наприклад, складання меморіальних ордерів та їх реєстрації), уникнення багаторазовості й дублювання записів в облікові реєстри; є певна регламентація порядку ведення обліку шляхом застосування журналів із заздалегідь надрукованим переліком кореспондуючих рахунків; прискорюється складання фінансової і податкової звітності, оскільки потрібна інформація міститься в журналах і їх відомостях.

Оскільки журнальна форма найбільш поширена у використанні підприємствами і організаціями в Україні, докладніше розглянемо систему реєстрів нині діючої журнальної форми бухгалтерського обліку та методичні засади її використання.

Застосовувана форма бухгалтерського обліку ґрунтується на методичних рекомендаціях щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356. Ці методичні рекомендації передбачають застосування реєстрів бухгалтерського обліку, наведених у таблиці 7.

**Спрощена форма бухгалтерського обліку** застосовується на малих підприємствах. Для підприємств малого бізнесу існують реєстри для ведення бухгалтерського обліку, які враховують специфіку їх діяльності. Так, наказом Мінфіну України від 15.06.2011 р. № 720 було затверджено Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами.

Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку (далі – реєстри) суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість (далі – малі підприємства).

Методичні рекомендації визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (далі – Спрощений фінансовий звіт) за формою згідно із додатком 2 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 15.03.2000 за № 161/4382.

Систематизація господарських операцій здійснюється в таких журналах обліку господарських операцій:

- Журнал 1-мс обліку активів;
- Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань;
- Журнал 3-мс обліку доходів;
- Журнал 4-мс обліку витрат.

Інформація про господарські операції з Журналів 1-мс і 2-мс використовується для складання Балансу (форма № 1-мс), а з Журналів 3-мс і 4-мс – Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) Спрощеного фінансового звіту.

За потреби, зокрема у разі значного обсягу господарських операцій, додатково можуть застосовуватися такі відомості обліку господарських операцій:

Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів;

Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації;

Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом;

Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками;

Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів.

У разі потреби можуть використовуватися додаткові регістри (виготовлені самостійно) для узагальнення інформації про господарські операції щодо окремих активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат, підсумкові дані з яких переносяться до відповідних граф Журналів.

**Автоматизована форма бухгалтерського обліку** є найбільш сучасною. На даному етапі розвитку бухгалтерського обліку в Україні важливе місце займає автоматизація збирання й обробки облікової інформації. Завдання автоматизації — підвищення якості роботи як бухгалтерів зокрема, так і всієї бухгалтерії в цілому. Звичайно, найбільша кількість помилок в обліку при паперовій технології виникає на етапі перенесення даних з одного регістру в інший, а також при складанні різноманітних довідок і звітів.

Використання автоматизованого обліку дає змогу повністю убезпечитися від подібних помилок, оскільки, як правило, при автоматизованому обліку ведеться тільки один обліковий регістр, всі інші формуються автоматично, і ризик помилки при перенесенні даних між регістрами дорівнює нулю.

В Україні використовується значна кількість програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку, найбільш популярні серед яких — «Парус», «Фінанси без проблем», «1С — Бухгалтерія», «Fin Expert» та ін.

Система «Парус» призначена для підготовки й обліку фінансово-господарських документів, накопичення інформації про здійснення господарських операцій на бухгалтерських рахунках, одержання внутрішньої і зовнішньої звітності підприємства. Використання даної системи дає змогу: готувати платіжні документи; виписувати рахунки на оплату і накладні на відпуск товарів; вести облік основних засобів, запасів, дебіторської і кредиторської заборгованості, грошових коштів тощо; одержувати щомісячну звітність щодо руху засобів за відповідними рахунками; одержувати баланс підприємства та інші форми фінансової звітності.

Система «Fin Expert» — це професійна система реального часу для комп'ютерних мереж, яка призначена для великих підприємств з великими обсягами даних.

Система «1С — Бухгалтерія» є універсальною програмою. Основні її можливості полягають у тому, що вона передбачає: ведення синтетичного й аналітичного обліку стосовно потреб підприємства; ведення кількісного багатоваріантного обліку; одержання всієї необхідної звітності та різноманітних документів за синтетичним і аналітичним обліком; повну налаштуваність (можливість доповнювати і змінювати план рахунків бухгалтерського обліку, систему проводок, ведення аналітичного обліку, форми первинних документів, форми звітності); автоматичний друк вихідних (первинних) документів.

Застосування в обліку діалогових режимів спілкування і видачі облікової інформації є однією з принципово нових якостей, властивих новій схемі узагальнення.

Діалогова форма ведення бухгалтерського обліку характеризується повною автоматизацією обробки і систематизації облікової інформації. Дані будь-якого рівня

розробки можна отримати після відображення в обліку господарських операцій безпосередньо після введення її у базу даних.

Діалогова форма ведення бухгалтерського обліку передбачає автоматизоване виконання завдань у бухгалтерському обліку як у регламентному, так і в діалоговому режимі, забезпечує обмежений доступ як до первинної, так і до систематизованої інформації шляхом введення паролів, перевірки повноважень на доступ до інформації.

Діалогова форма ведення бухгалтерського обліку характеризується:

автоматизованою фіксацією всієї облікової інформації на машинних носіях, автоматизацією документування;

систематизацією, узагальненням і відображенням даних бухгалтерського обліку;

відображенням даних не тільки в друкованому вигляді, а й у вигляді відеограм;

автоматичним контролем вихідної інформації;

забезпеченням розшифрування будь-якого результативного показника з наведенням порядку застосованих у машині розрахунків і всієї вхідної інформації, використаної для розрахунків;

оперативним управлінням фінансовими, трудовими, матеріальними ресурсами підприємства;

здійсненням аналізу даних за їх введенням.

Останнім часом облік на багатьох підприємствах комп'ютеризовано. Однак ще зустрічаються і «рукописні» форми обліку через слабку забезпеченість ПЕОМ, а також через те, що бухгалтерським працівникам важко освоїти комп'ютерні програми і технології в умовах постійного розвитку програмного забезпечення.

Якщо раніше введення і виведення інформації з комп'ютера зводилося до діалогового заповнення бухгалтерських реєстрів (журналів, карток тощо), то тепер введення даних більшою мірою підлаштовується під потреби програми, розробляються нові облікові реєстри, які поліпшують функціонування облікової системи в цілому.

#### ***Питання для самоконтролю:***

1. Що таке обліковий реєстр?
2. Як класифікують облікові реєстри?
3. Перерахуйте способи виправлення помилок в облікових реєстрах.
4. Які Ви знаєте форми бухгалтерського обліку?

**Рекомендована література:** [1, 6, 7, 14, 23, 33, 42, 44, 50, 51, 54, 60]

### **ТЕМА: «ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ»**

#### **1. ОБЛІК КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ**

##### **План**

1. Порядок ведення касових операцій.
2. Документування касових операцій
3. Аналітичний та синтетичний облік касових операцій

**Мета** – формування знань у студентів щодо порядку ведення касових операцій, документального оформлення, аналітичного та синтетичного обліку операцій з готівкою.

**Ключові терміни та поняття:** каса, ліміт залишку готівки в касі, прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер, касова книга, звіт касира.

#### **1. ПОРЯДОК ВЕДЕННЯ КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ**

Порядок ведення касових операцій регулюється Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, що затверджене Правлінням НБУ України.



**Каса** підприємства – приміщення або місце, що призначене для приймання, видачі та зберігання готівкових коштів та інших цінностей (цінних паперів, грошових документів).

**Касир** – це посадова матеріально-відповідальна особа, яка завідує касою, видачею і прийманням грошей та інших цінностей, що зберігаються в касі. При призначенні працівника на посаду касира його знайомлять з порядком ведення касових операцій. Після цього з касиром укладають договір про повну матеріальну відповідальність.

Підприємства, які мають рахунки в установах банків і здійснюють операції з готівкою, можуть мати у касі на кінець робочого дня готівку в межах лімітів залишку.

**Ліміт залишку готівки в касі** – це граничний розмір готівки, що може залишатися в касі підприємства на кінець робочого дня, який самостійно визначається підприємством.

Всю готівку понад суми встановленого ліміту підприємства повинні здавати до установи банку для зарахування на поточний рахунок.

Порядок встановлення підприємствам ліміту каси, порядок і строки здавання готівки регулюється Інструкцією про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України.

При виплаті заробітної плати, пенсій, стипендій, дивідендів (доходу) підприємства мають право зберігати готівку в касі понад встановлений ліміт протягом трьох робочих днів (включаючи день одержання готівки в установі банку). Не виплачені протягом вказаного терміну суми повертаються до установи банку.

Сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) через їх каси не повинна перевищувати 10 тис.грн. протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами.

## **2. ДОКУМЕНТУВАННЯ КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ**

**Касові операції** оформляються документами, типові форми яких затверджені Мінстатом України за згодою з Національним банком України і Мінфіном України.

Оприбуткування готівки в касу, у тому числі і одержаної з банку, здійснюється на підставі **прибуткового касового ордера (форма КО-1)**, підписаного головним бухгалтером або уповноваженими на це особами. При цьому особі, яка здала гроші, видається квитанція, підписана головним бухгалтером, касиром та засвідчена печаткою.

Отримання грошей з банку здійснюється через касира або іншу уповноважену на те особу по **грошовому чеку**, виписаному на ім'я отримувача. Чекову книжку за заявою отримують в банку. Щоб зняти готівку, бухгалтер заповнює грошовий чек, підписує його разом з керівником і передає касирові. Корінець чека є виправдним документом для записів касових операцій в облікових реєстрах.

Витрачання готівки з каси оформлюється **видатковим касовим ордером (форма КО-2)**, який підписується керівником і головним бухгалтером підприємства. При видачі готівки за видатковим касовим ордером касир вимагає пред'явлення документу, який засвідчує особу отримувача.

На операцію по здачі грошей до банку, крім видаткового касового ордера, також оформляють **заявку на внесок готівки**, в якій вказують дату, хто здає кошти та через кого, одержувача, суму, призначення внеску, номер власного рахунку.

Оплата праці, пенсій, стипендій, дивідендів проводиться касиром за **платіжними відомостями**, без складання видаткового касового ордера на кожного отримувача. По закінченні трьох робочих днів бухгалтер виписує видатковий касовий ордер на загальну суму, виплачену за платіжною відомістю. Проти невиконаних за відомістю сум ставиться надпис депоновано, після чого складають реєстр депонованих сум.

Прибуткові і видаткові касові ордери виписує бухгалтер та до передачі в касу реєструє їх в **журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів (форма КО-3)**.

### 3. АНАЛІТИЧНИЙ ТА СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ

Всі факти надходження і вибуття готівки на підприємстві відображаються в **касовій книзі (форма КО-4), яка є регістром аналітичного обліку.**

В касі підприємства ведуть одну касову книгу в національній валюті та на кожну валюту. Касова книга повинна бути пронумерована, прошнурована, скріплена печаткою. Кількість аркушів в касовій книзі підтверджується підписом керівника і головного бухгалтера.

Записи в касовій книзі здійснюються касиром одразу ж після отримання або видачі грошей по кожному касовому ордеру. Записи в касовій книзі здійснюються у двох примірниках через копіювальний папір кульковою або чорнильною ручкою. Перші примірники залишаються у касовій книзі, а другі є відривними і називаються – **звітом касира.**

В кінці кожного робочого дня касир підбиває підсумки операцій за день, виводить залишок готівки в касі підприємства на початок наступного дня і передає до бухгалтерії звіт касира (відривний листок касової книги) разом з прибутковими і видатковими касовими ордерами. Звіт касира разом з касовими ордерами передається бухгалтеру під розпис у касовій книзі.

За даними звіту касира в бухгалтерії ведуть синтетичний облік касових операцій. Для відображення касових операцій в синтетичному обліку звіт касира перевіряють та контрирують всі записи з надходження та витрачання готівки.

Для синтетичного обліку касових операцій призначено активний рахунок 30 “Готівка”. За дебетом рахунку відображають надходження грошових коштів в касу підприємства, за кредитом – їх виплату. Дебетове сальдо вказує на залишок готівки в касі підприємства на відповідну дату.

При журнальній формі обліку по дебету рахунку 30 “Готівка” ведуть відомість 1.1, а по кредиту – журнал 1, підсумки яких в кінці місяця переносять до Головної книги.

#### Кореспонденція рахунків

№ п/п	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Проводка	
		Д-т	К-т
1	Отримано з банку кошти	30	31
2	Отримано гроші в погашення векселя	30	34
3	Надійшла готівка від покупців	30	36
4	Повернуто підзвітними особами невикористані підзвітні суми	30	372
5	Внесено працівниками за пугівки, телефонні розмови	30	377
6	Внесено гроші за об'явою про внесення готівки на поточний рахунок	31	30
7	Оплачено постачальникам за продукцію (товари, роботи, послуги)	63	30
8	Видано заробітну плату	66	30
9	Оплачено готівкою різним кредиторам	68	30

#### Питання для самоконтролю:

1. Дайте визначення поняття «грошові кошти».
2. Первинний облік касових операцій
3. Аналітичний та синтетичний облік касових операцій

**Рекомендована література:** [3, 15, 24, 42, 59]

## **Тема 2. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ НА РАХУНКАХ В БАНКАХ ТА ОПЕРАЦІЙ З ІНШИМИ ГРОШОВИМИ КОШТАМИ**

### **План**

1. Основні поняття з обліку грошових коштів на рахунках в банках
2. Форми безготівкових розрахунків
3. Документальне оформлення операцій на рахунках в банках
4. Аналітичний та синтетичний облік операцій на рахунках в банках
5. Особливості обліку грошових коштів в іноземній валюті

**Мета** – формування знань у студентів щодо основних понять з обліку грошових коштів на рахунку в банку, форм безготівкових розрахунків, документального оформлення, аналітичного та синтетичного обліку операцій на рахунках в банках.

**Ключові терміни та поняття:** поточний рахунок, платіжне доручення, платіжна вимога-доручення, чек, акредитив.

### **1. ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ З ОБЛІКУ ГРОШОВИХ КОШТІВ НА РАХУНКАХ В БАНКАХ**

Для здійснення розрахунків та зберігання грошових коштів підприємства відкривають в уповноважених установах банків **поточні рахунки**. Поточні рахунки повинні відкривати підприємства усіх видів та форм власності. Крім того, суб'єкти підприємницької діяльності мають право відкривати необмежену кількість рахунків в національній та іноземній валюті за своїм вибором і згодою банків.

Для відкриття рахунку потрібно подати до установ банку:

- 1) заяву на відкриття рахунку встановленого зразка;
- 2) копію свідоцтва про державну реєстрацію підприємства;
- 3) копію зареєстрованого статуту підприємства;
- 4) копію рішення про створення підприємства того органу, якому надано таке право чинним законодавством;
- 5) копію документа, що підтверджує взяття підприємства на податковий облік;
- 6) картку із зразками підписів осіб, яким надано право розпоряджатись рахунком, і відтиском печатки.

Переоформлення рахунку може виникати в результаті господарської діяльності банку, або з ініціативи підприємства (повинна бути подана заява на переоформлення з обґрунтуванням причин). Закриття рахунку здійснюється згідно заяви підприємства, при цьому кошти (залишок) на рахунку перераховуються на інший рахунок або передаються готівкою.

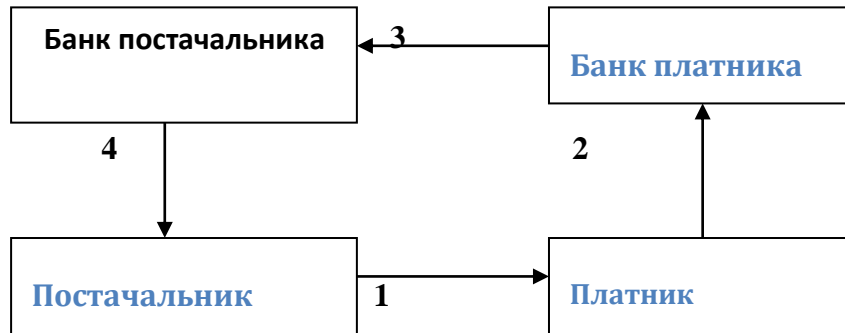
Про відкриття чи закриття рахунку підприємство повинно повідомити органи податкової інспекції Повідомленням про відкриття (закриття) рахунку в установі банку. Повідомлення протягом трьох робочих днів з дня відкриття або закриття рахунку в установі банку подається платником особисто або надсилається поштою з повідомленням про вручення.

### **2. ФОРМИ БЕЗГОТІВКОВИХ РОЗРАХУНКІВ**

Перерахування грошових коштів з рахунку підприємства-платника на рахунок отримувача коштів здійснюється з використанням різних форм безготівкових розрахунків. Так, при здійсненні розрахунків можуть застосовуватись акредитивна, інкасова, вексельна форма розрахунків, а також форми розрахунків розрахунковими чеками, платіжними дорученнями, вимогами-дорученнями, іншими розрахунковими документами. Нижче розглянуті найбільш поширені на сьогодні форми безготівкових розрахунків.

#### **Розрахунки платіжними дорученнями**

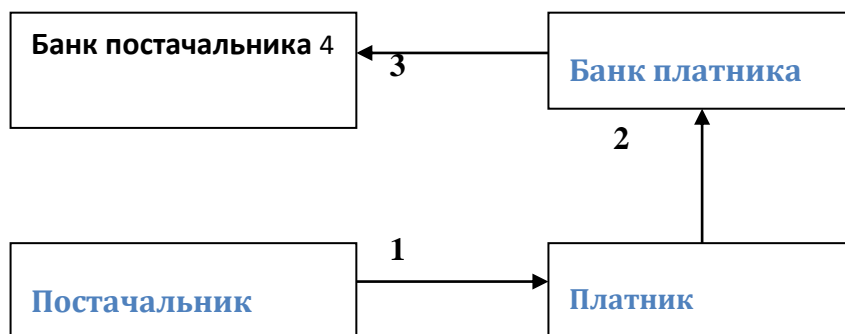
Доручення застосовується в розрахунках за платежами товарного і нетоварного характеру. Доручення приймаються до виконання від платника протягом 10-ти календарних днів. День заповнення доручення не враховується.



**Рис. 1 Механізм розрахунків платіжними дорученнями**

1. Відвантаження продукції та отримання товару і рахунка – фактури на оплату покупцем.
2. Виписка платіжного доручення і передача до банку.
3. Банк платника надсилає документи про перерахування коштів на рахунок постачальника.
4. Банк постачальника зараховує відповідну грошову суму на рахунок постачальника і повідомляє його випискою з рахунка.

#### Розрахунки вимогами – дорученнями

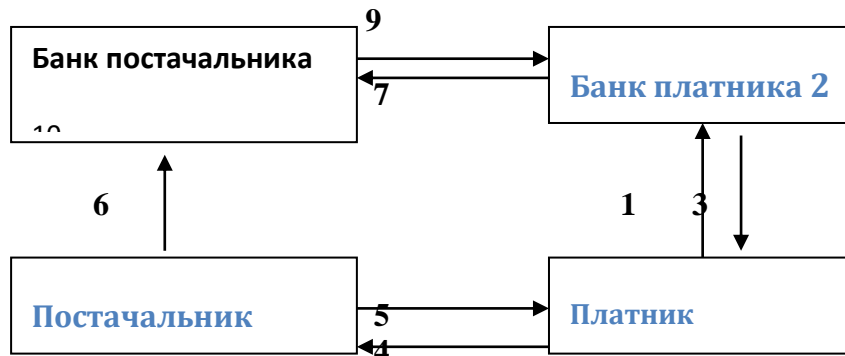


**Рис. 2 Механізм розрахунків платіжними вимогами-дорученнями**

#### Розрахунки чеками

1. Постачальник відвантажує продукцію, виписує вимогу-доручення і разом із товарно-транспортними документами, які передбачені угодою, надсилає платникові.
2. Платник, отримавши платіжну вимогу-доручення та інші документи, при згоді оплатити її заповнює нижню частину вимоги-доручення і здає її в обслуговуючий банк.
3. Банк платника перераховує кошти в банк постачальника.
4. Банк постачальника проводить зарахування коштів та рахунок свого клієнта у день їх надходження.

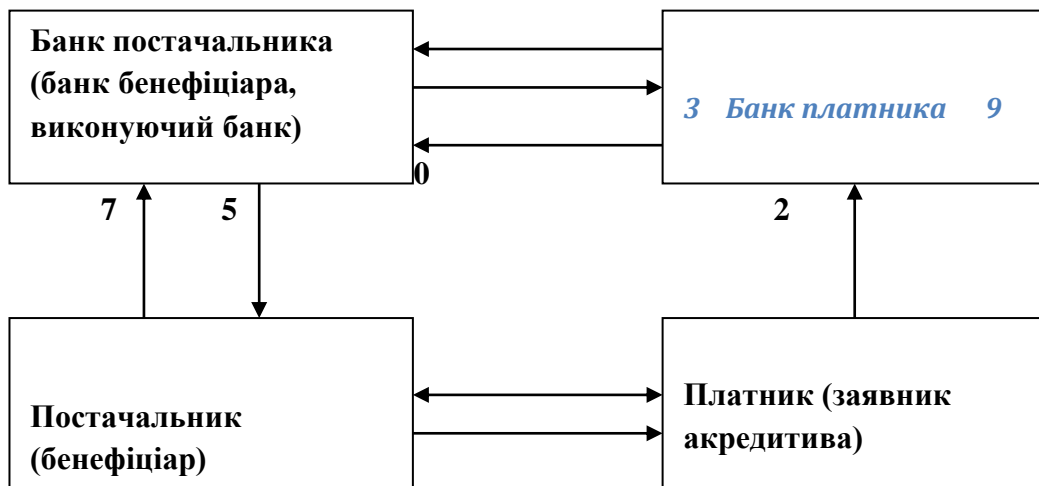
**Чек** — це документ, що містить письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) установі банку (банку-емітенту), яка веде його рахунок, списати чекотримачеві зазначену в чеку суму коштів.



**Рис. 3 Механізм розрахунків чеками**  
Розрахунки акредитивами

1. Платник подає до банку-емітента заяву для отримання чекової книжки, а також платіжне доручення на депонування коштів.
  2. Банк-емітент депонує кошти на окремому аналітичному рахунку “Розрахунки чеками”.
  3. Платник на основі заяви отримує в своєму банку чекову книжку.
  4. Платник, одержавши рахунок постачальника, виписує і передає постачальникові чек.
  5. Постачальник відвантажує покупцеві товар.
  6. Постачальник здає в обслуговуючий банк чек.
  7. Банк чекотримача, перевіривши правильність складання реєстру і реквізитів чека та своєчасність пред’явлення його до оплати, приймає чек із реєстром та разом із другим і третім примірниками реєстру, інкасує чек до банку-емітента.
  8. Банк-емітент списує суму за чеком з рахунка покупця.
  9. Банк-емітент перераховує кошти на рахунок чекотримача.
  10. Банк постачальника зараховує суму, вказану в чеку, на рахунок постачальника.
- При розрахунках акредитивами виникають економічні відносини між чотирма суб’єктами:

- **заявник акредитива** – платник, який звернувся до банку, що його обслуговує, для відкриття акредитива;
- **банк-емітент** – банк платника, що відкриває акредитив своєму клієнтові;
- **бенефіціар** – юридична особа, на користь якої виставлений акредитив;
- **виконуючий банк** – банк бенефіціара або інший банк, що за дорученням банку-емітента виконує акредитив.



**Рис. 4 Схеми розрахунків акредитивами**

1. Між постачальниками і платником укладається договір.
2. Платник подає банку-емітентові заяву для відкриття акредитив.
3. Банк-емітент на підставі заяви перераховує кошти з рахунка платника на аналітичний рахунок “Розрахунки акредитивами”.
4. Банк-емітент повідомляє банк бенефіціара про відкриття акредитива.
5. Банк бенефіціара повідомляє його про відкриття й умови акредитива.
6. Бенефіціар відвантажує платнику товар, виконує роботи або послуги.
7. Бенефіціар подає необхідні документи, передбачені умовами акредитива, в обслуговуючий банк.
8. Банк бенефіціара надсилає спецзв'язком реєстр документів разом з іншими документами за акредитивом до банку-емітенту.
9. Банк-емітент після перевірки виконання всіх умов акредитива на підставі реєстру документів списує кошти з аналітичного рахунка.
10. Банк-емітент перераховує кошти на рахунок бенефіціара.

### **3. ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ОПЕРАЦІЙ НА РАХУНКАХ В БАНКАХ**

Для здійснення операцій на поточному рахунку до банку подаються документи, форми яких затверджені Національними банком України. До первинних розрахунково-грошових документів відносяться розрахункові чеки, платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, платіжні вимоги, об'ява на внесення готівкою, грошовий чек тощо. В них повинні бути такі основні реквізити: назва документу; номер поточного рахунку; ідентифікаційні коди; дата і місце складання; кому і за що перераховані гроші; мета одержання; сума числом і прописом (копійки лише числом) та інші. Виправлення в банківських документах не допускаються. Дані документи дійсні лише за наявності підписів і відтиску печатки.

При готівкових розрахунках прийняття (зарахування) готівки на поточний рахунок здійснюється на основі об'яви на внесення готівкою, тримання готівки з рахунку здійснюється на основі грошового чека де вказується з якою метою та яка сума отримується.

При безготівкових розрахунках використовують такі документи:

#### **1. Платіжне доручення.**

Основним банківським документом є платіжне доручення – це розпорядження підприємства, як власника рахунку, про перерахування коштів з його рахунку на рахунок іншого підприємства, організації, установи, оформлене на спеціальному бланку. Платіжне доручення широко використовується для здійснення розрахунків з державним бюджетом, органами соціального страхування, пенсійним фондом, постачальниками тощо.

**2. Платіжна вимога-доручення** – це документ, який складається з двох частин: верхньої – вимога отримувача коштів до платника про їх сплату; нижньої – доручення платника своєму банку про перерахунок коштів.

#### **3. Платіжна вимога.**

Платіжна вимога про примусове списання коштів на підставі виконавчого документа оформляється та подається державним виконавцем, а на списання податкового боргу за рішенням податкового органу – податковим органом. Платіжну вимогу на примусове списання (стягнення) коштів на підставі виконавчого документу приймає безпосередньо керівник банку або уповноважена ним особа (на сьогодні використання обмежене).

#### **1. Розрахункові чеки.**

Чек - це документ, що містить письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) установі банку (банку-емітенту), яка веде його рахунок, списати чекотримачеві зазначену в чеку суму коштів.

2. Заяви на відкриття акредитиву.
3. Векселі.
4. І інші.

#### **4. АНАЛІТИЧНИЙ ТА СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ НА РАХУНКАХ У БАНКАХ**

Банк реєструє всі проведені операції з надходження та списання коштів з поточного рахунку у спеціальній **виписці з особового рахунку**. Виписка банку – це дублікат записів на особовому рахунку підприємства. До виписка банку обов'язково прикладаються виправдні документи на проведені операції. Основні реквізити виписки: дата виписки, номер поточного рахунку власника, залишки коштів на початок операційного дня (вхідне сальдо) і на кінець (кінцеве сальдо), суми записів по дебету і кредиту рахунку.

При надходженні виписки банку бухгалтер повинен її опрацювати:

- 1) виписка нумерується, перевіряється наявність виправдовуючих документів на списання та зарахування коштів, а також відповідність сум у виписці сумам у прикладених документах;
- 2) записи в виписці контрируються. Оскільки виписка банку є документом банку, зарахування коштів на поточний рахунок у виписці буде відображатися по кредиту, а списання - по дебету (тому що для банка рахунок підприємства є пасивним).

Виписка з особового рахунку - реєстр аналітичного обліку, вона є підставою для записів на активному синтетичному рахунку 31 "Рахунки в банках". По дебету цього рахунку – відображають зарахування коштів, по кредиту – перерахування коштів. Дебетове сальдо показує залишок грошей на рахунку на певну дату, воно повинно співпадати із залишком у виписці банку на цю дату.

##### **Приклад кореспонденції рахунків:**

1. Зархована на поточний рахунок довгострокова позика: Д-т31 К-т50;
2. Перераховано до бюджету суми податків: Д-т641 К-т311

Синтетичний облік операцій на поточному рахунку при журнальній формі обліку ведуть у журналі 1 (по кредиту рахунку 31) та у відомості 1.2. (по дебету рахунку 31).

#### **5. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ГРОШОВИХ КОШТІВ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ**

Одним з принципів бухгалтерського обліку є принцип єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці (гривнах та копійках).

*Тому, грошові кошти в іноземній валюті і операції з ними слід обліковувати у гривнях та копійках, шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом НБУ на відповідну дату.*

Але, для контролю за реальним рухом грошових коштів та за розрахунками в іноземній валюті грошові кошти та розрахунки в іноземній валюті повинні відображатися і в іноземній валюті. Тому, на підприємствах ведуть або 2 комплекти облікових реєстрів (в гривнях та інвалюті), або записують суми операцій в одному реєстрі у вигляді дробу (в чисельнику іноземна валюта, а в знаменнику її еквівалент в гривнях).

Перерахунок коштів та операцій в іноземній валюті здійснюється на різні дати:

- на дату складання балансу підприємства;
- на дату здійснення розрахунків;
- на дату надходження матеріальних цінностей від іноземних постачальників;
- на дату видачі іноземної валюти підзвітній особі;
- на дату звітування підзвітної особи про витрачені суми
- тощо.

Оскільки валютний курс НБУ може змінюватись, то при перерахунку однакової кількості одиниць іновалюти на різні дати може виникати курсова різниця (різниця між оцінками однакової кількості одиниць іновалюти при різних валютних курсах).

Курсові різниці можуть бути позитивними чи негативними. Позитивні різниці списуються на доходи підприємства (в К-т 714 “Дохід від операційної курсової різниці” або 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”), а негативні – на витрати ( в Д-т 945 “Втрати від операційної курсової різниці” або 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць”).

При відображенні в обліку грошових коштів та розрахунків в іноземній валюті до відповідних рахунків синтетичного обліку відкриваються субрахунки. Наприклад до рахунку 31 “Рахунки в банках” відкривається субрахунок 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”.

**Питання для самоконтролю:**

1. Аналітичний та синтетичний облік операцій на рахунках в банках
2. Дайте визначення поняття «грошові кошти в дорозі».
3. Що відносять до грошових документів?

**Рекомендована література:**[1, 7, 8, 14-33, 45, 46, 47, 48, 51, 53, 54]

**ТЕМА: «ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ»**

**План**

1. Економічний зміст і класифікація інвестицій
2. Оцінка фінансових інвестицій

**Питання для самостійного опрацювання:**

1. Облік фінансових інвестицій за амортизованою собівартістю та за методом участі в капіталі

**Мета** – формування знань у студентів щодо основних понять з обліку фінансових інвестицій.

**Ключові терміни та поняття:** акція, облігація, дивіденди, відсотки.

**1. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ І КЛАСИФІКАЦІЯ ІНВЕСТИЦІЙ**

Інвестиціями вважають усі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект. Інвестиції класифікують за такими ознаками.

1. За об'єктами вкладень є фінансові і капітальні інвестиції та реінвестиції. Фінансові інвестиції - це інвестиції, які передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та інших фінансових інструментів.

Корпоративні права - це право власності на статутний фонд (капітал) юридичної особи або його частку (пай), включаючи права на управління, отримання відповідної частки прибутку такої юридичної особи, а також активів у разі її ліквідації відповідно до чинного законодавства незалежно від того, чи створена така юридична особа у формі господарського товариства, підприємства, заснованого на власності однієї юридичної або фізичної особи, або в інших організаційно-правових формах. Дериватив - це стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому.



Капітальні інвестиції - це інвестиції, які передбачають придбання будинків, споруд, машин та інших об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, які підлягають амортизації.

Реінвестиції - інвестиції, які передбачають здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок доходу (прибутку), отриманого від інвестиційних операцій.

2. За характером участі є прямі та портфельні інвестиції. Прямі інвестиції - це такі, які передбачають внесення коштів або майна до статутного капіталу юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою.

Портфельні інвестиції - операції, які передбачають придбання цінних паперів, їх похідних та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку.

• 3. За періодом інвестування є короткострокові (до одного року) та довгострокові (більше одного року) інвестиції.

• 4. За формою власності ресурсів інвестування виділяють приватні, державні, іноземні та спільні інвестиції. Приватні інвестиції здійснюються громадянами, недержавними підприємствами, організаціями та установами, спілками і товариствами, громадськими і релігійними організаціями, заснованими на приватній власності. Державні інвестиції здійснюються органами влади й управління України, місцевих рад народних депутатів за рахунок коштів бюджетів і позабюджетних фондів, а також державними підприємствами за рахунок власних і позикових коштів. Іноземні інвестиції здійснюються іноземними державами, юридичними особами та громадянами. Спільні інвестиції здійснюються громадянами, юридичними особами України та інших держав.

• 5. За регіональною ознакою є внутрішні та зовнішні інвестиції. При внутрішніх інвестиціях діяльність проводиться тільки на території України, а при зовнішніх - як на території України, так і за її межами.

• 6. За ступенем ризику є безризикові та ризикові інвестиції. Безризиковими інвестиціями вважаються вкладення у короткострокові державні облігації провідних країн світу. Ризикові інвестиції - це такі, які мають певний ступінь ризику.

"фінансові інвестиції" визначається як активи, що утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора.

Інвестор - юридична або фізична особа, яка здійснює вкладення коштів для створення основних засобів та інших активів.

Фінансові інвестиції здійснюються з метою отримання доходу у вигляді дивідендів або зростання ринкової вартості акцій, здійснення впливу на діяльність підприємства, що інвестується, отримання податкових пільг у зв'язку з інвестиціями тощо.

Як уже зазначалось, за періодом здійснення фінансові інвестиції поділяються на: довгострокові - строком, більше одного року, і короткострокові - строком, що не перевищує одного року.

Довгострокові фінансові інвестиції включають:

- а) інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення;
- б) інвестиції в асоційовані підприємства - інвестиції в підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більше 25 %);
- в) інвестиції в дочірні підприємства - інвестиції в підприємства, які перебувають під контролем материнського підприємства;
- г) інвестиції у спільну діяльність;
- д) інші фінансові інвестиції.

Короткострокові фінансові інвестиції поділяються на еквіваленти грошових коштів та ін.

Еквіваленти грошових коштів - це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Підприємство може здійснювати фінансові інвестиції для придбання цінних паперів, що регулює Закон України від 23 лютого 2006 р. № 3480-ІУ "Про цінні папери та фондовий ринок".

Цінні папери - документи встановленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчують грошові або інші майнові права, визначають взаємовідносини особи, яка їх розмістила (видала), і власника та передбачають виконання зобов'язань згідно з умовами їх розміщення, а також можливість передачі прав, що випливають із цих документів, іншим особам. Цінні папери класифікують за певними ознаками.

За порядком розміщення цінні папери поділяють на емісійні та неемісійні.

Емісійні цінні папери - цінні папери, що посвідчують однакові права їх власників у межах одного випуску стосовно особи, яка бере на себе відповідні зобов'язання (емітент).

До емісійних цінних паперів належать:

- - акції;
- - облігації підприємств;
- - облігації місцевих позик;
- - державні облігації України;
- - іпотечні сертифікати;
- - іпотечні облігації;
- - сертифікати фондів операцій з нерухомістю;
- - інвестиційні сертифікати;
- - казначейські зобов'язання України.

Цінні папери, що не належать до емісійних, можуть бути визнані такими Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

• 2. Цінні папери за формою існування поділяються на документарні та бездокументарні.

• 3. Цінні папери за формою випуску можуть бути на пред'явника, іменні або ордерні. Права, посвідчені цінним папером, належать:

- - пред'явникові цінного папера (цінний папір на пред'явника);
- - особі, зазначеній у цінному папері (іменний цінний папір);
- - особі, зазначеній у цінному папері, яка може сама здійснити ці права або призначити своїм розпорядженням (наказом) іншу уповноважену особу (ордерний цінний папір).

• 4. За групами цінні папери є:

1) пайові цінні папери - цінні папери, які посвідчують участь їх власника у статутному капіталі (крім інвестиційних сертифікатів), надають власнику право на участь в управлінні емітентом та отримання частини прибутку, зокрема у вигляді дивідендів, та частини майна у разі ліквідації емітента. До пайових цінних паперів належать акції та інвестиційні сертифікати;

• 2) боргові цінні папери - цінні папери, що посвідчують відносини позики і передбачають зобов'язання емітента сплатити у визначений строк кошти відповідно до зобов'язання. До боргових цінних паперів належать облігації підприємств, державні облігації України, облігації місцевих позик, казначейські зобов'язання України, ощадні (депозитні) сертифікати, векселі;

• 3) іпотечні цінні папери - цінні папери, випуск яких забезпечено іпотечним покриттям (іпотечним пулом) та які посвідчують право власників на отримання від емітента належних їм коштів. До іпотечних цінних паперів належать іпотечні облігації, іпотечні сертифікати, заставні, сертифікати фондів операцій з нерухомістю;

• 4) приватизаційні цінні папери - цінні папери, які посвідчують право власника на безоплатне одержання у процесі приватизації частки майна державних підприємств, державного житлового фонду, земельного фонду;

- 5) похідні цінні папери - цінні папери, механізм випуску та обігу яких пов'язаний з правом на придбання чи продаж протягом встановленого договором строку цих цінних паперів, інших фінансових та/або товарних ресурсів;

- 6) товаророзпорядчі цінні папери - цінні папери, які надають їхньому держателю право розпоряджатися майном, вказаним у цих документах.

Акція - іменний цінний папір, який посвідчує майнові права його власника (акціонера), що стосуються акціонерного товариства, включаючи право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та право на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації, право на управління акціонерним товариством, а також немайнові права, передбачені Цивільним кодексом України та законом, що регулює питання створення, діяльності і припинення акціонерних товариств.

Емітентом акцій є тільки акціонерне товариство.

Акція має номінальну вартість, установлену в національній валюті. Мінімальна номінальна її вартість не може бути меншою, ніж одна копійка.

Акціонерне товариство розміщує тільки іменні акції.

Вони є двох типів - прості та привілейовані.

Прості акції надають їх власникам право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів, на участь в управлінні акціонерним товариством, на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації. Прості акції надають їх власникам однакові права. Прості акції не підлягають конвертації у привілейовані акції або інші цінні папери акціонерного товариства.

Привілейовані акції надають їх власникам переважні стосовно власників простих акцій права на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації.

Облігація - цінний папір, що посвідчує внесення його власником грошей, визначає відносини позики між власником облігації та емітентом, підтверджує зобов'язання емітента повернути власникові облігації її номінальну вартість у передбаченій умовами розміщення облігацій строк та виплатити дохід за облігацією.

Облігації розміщуються у документарній або бездокументарній формі.

Емітент може розміщувати відсоткові, цільові та дисконтні облігації.

Відсоткові облігації - облігації, за якими передбачається виплата відсоткових доходів.

Цільові облігації - облігації, виконання зобов'язань за якими дозволяється товарами та/або послугами відповідно до вимог, встановлених умовами розміщення таких облігацій.

Дисконтні облігації - облігації, що розміщуються за ціною, нижчою ніж їх номінальна вартість. Різниця між ціною придбання та номінальною вартістю облігації виплачується власнику облігації під час її погашення і становить дохід (дисконт) за облігацією.

Облігація має номінальну вартість. Вона не може бути меншою, ніж одна копійка. Емітент може розміщувати іменні облігації та облігації на пред'явника.

Облігації підприємств розміщуються юридичними особами тільки після повної сплати свого статутного капіталу.

Облігації підприємств підтверджують зобов'язання емітента за ними і не дають права на участь в управлінні емітентом.

Не допускається розміщення облігацій підприємств для формування і поповнення статутного капіталу емітента, а також покриття збитків від господарської діяльності шляхом зарахування доходу від продажу облігацій як результату поточної господарської діяльності.

Юридична особа має право розміщувати облігації на суму, яка не перевищує трикратного розміру власного капіталу або розміру забезпечення, що надається їй з цією метою третіми особами.

До облігацій місцевих позик належать облігації внутрішніх та зовнішніх місцевих позик. Рішення про розміщення облігацій місцевих позик приймає Верховна Рада Автономної Республіки Крим або міська рада.

Державні облігації України можуть бути:

- - довгострокові - понад п'ять років;
- - середньострокові - від одного до п'яти років;
- - короткострокові - до одного року.

Державні облігації України поділяються на облігації внутрішніх державних позик України, облігації зовнішніх державних позик України та цільові облігації внутрішніх державних позик України.

Облігації внутрішніх державних позик України - державні цінні папери, що розміщуються тільки на внутрішньому фондовому ринку і підтверджують зобов'язання України щодо відшкодування пред'явникам цих облігацій їх номінальної вартості з виплатою доходу відповідно до умов розміщення облігацій.

Цільові облігації внутрішніх державних позик України - облігації внутрішніх державних позик, емісія яких є джерелом фінансування дефіциту Державного бюджету в обсягах, передбачених з цією метою Законом про Державний бюджет України на відповідний рік.

Облігації зовнішніх державних позик України - державні боргові цінні папери, що розміщуються на міжнародних фондових ринках і підтверджують зобов'язання України відшкодувати пред'явникам цих облігацій їх номінальну вартість з виплатою доходу відповідно до умов випуску облігацій.

Емісія державних облігацій України є частиною бюджетного процесу і не підлягає регулюванню Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Емісія державних облігацій України регулюється Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік. Державні облігації України можуть бути іменними або на пред'явника. Вони розміщуються у документарній або бездокументарній формі.

Казначейське зобов'язання України - державний цінний папір, що розміщується виключно на добровільних засадах серед фізичних осіб, посвідчує факт заборгованості Державного бюджету України перед власником казначейського зобов'язання України, дає власнику право на отримання грошового доходу та погашається відповідно до умов розміщення казначейських зобов'язань України.

Казначейські зобов'язання України можуть бути:

- - довгострокові - понад п'ять років;
- - середньострокові - від одного до п'яти років;
- - короткострокові - до одного року.

Емітентом казначейських зобов'язань України виступає держава в особі Міністерства фінансів України за дорученням Кабінету Міністрів України.

Казначейські зобов'язання України можуть бути іменними або на пред'явника. Вони розміщуються у документарній або бездокументарній формі.

У разі розміщення казначейських зобов'язань України у документарній формі видається сертифікат.

Інвестиційний сертифікат - цінний папір, який розміщується інвестиційним фондом, інвестиційною компанією, компанією з управління активами пайового інвестиційного фонду та посвідчує право власності інвестора на частку в інвестиційному фонді, взаємному фонді інвестиційної компанії та пайовому інвестиційному фонді.

Емітентами інвестиційних сертифікатів можуть бути інвестиційний фонд, інвестиційна компанія або компанія з управління активами пайового інвестиційного фонду.

Ощадний (депозитний) сертифікат - цінний папір, який підтверджує суму вкладу, внесеного у банк, і права вкладника (власника сертифіката) на одержання по закінченні встановленого строку суми вкладу та процентів, встановлених сертифікатом, у банку, який його видав. Ощадні (депозитні) сертифікати розміщуються на певний строк (під відсотки, передбачені умовами їх розміщення). Вони можуть бути іменними або на пред'явника.

Іменні ощадні (депозитні) сертифікати розміщуються у бездокументарній формі, а на пред'явника - у документарній.

Вексель - цінний папір, який посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після настання строку платежу визначену суму власнику векселя (векселедержателю).

Векселі можуть бути прості або переказні та існують виключно у документарній формі.

Законом України "Про цінні папери та фондовий ринок" визначено, що професійна діяльність на фондовому ринку - це діяльність юридичних осіб з надання фінансових та інших послуг у сфері розміщення та обігу цінних паперів, обліку прав за цінними паперами, управління активами інституційних інвесторів. Цим Законом (ст. 2) визначено терміни, що використовуються у фондовому ринку.

Фондовий ринок (ринок цінних паперів) - сукупність учасників фондового ринку та правовідносин між ними щодо розміщення, обігу та обліку цінних паперів і похідних (деривативів). Учасники фондового ринку - емітенти, інвестори, саморегулювні організації та професійні учасники фондового ринку.

Емітент - юридична особа, Автономна Республіка Крим або міські ради, а також держава в особі уповноважених нею органів державної влади, яка від свого імені розміщує емісійні цінні папери та бере на себе зобов'язання щодо них перед їх власниками.

Інвестори в цінні папери - фізичні та юридичні особи, резиденти і нерезиденти, які набули права власності на цінні папери з метою отримання доходу від вкладених коштів та/або набуття відповідних прав, що надаються власнику цінних паперів відповідно до чинного законодавства.

Професійні учасники фондового ринку - юридичні особи, які на підставі ліцензії, виданої Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, провадять на фондовому ринку професійну діяльність, види якої визначені законами України.

Фондовий ринок поділяється на первинний та вторинний.

Первинний ринок цінних паперів - сукупність правовідносин, пов'язаних з розміщенням цінних паперів.

Вторинний ринок цінних паперів - сукупність правовідносин, пов'язаних з обігом цінних паперів.

Методологія обліку фінансових інвестицій визначається П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції". Для з'ясування питань, пов'язаних з оцінкою та обліком фінансових інвестицій, потрібно визначитися зі спеціальними термінами, які наводяться в П(С)БО 12 та інших стандартах. До них належать такі.

Амортизована собівартість фінансової інвестиції - собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Асоційоване підприємство - підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (понад 25 %) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Ефективна ставка відсотка - ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Контрольні учасники - учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю.

Метод ефективної ставки відсотка - метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Метод участі в капіталі - метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Ринкова вартість фінансової інвестиції-сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Роялті - платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Спільна діяльність - господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Суттєвий вплив - повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

## **2. ОЦІНКА ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ**

Оцінка фінансових інвестицій здійснюється у двох випадках: при безпосередньому проведенні фінансової інвестиції (первісна оцінка) та при складанні фінансової звітності (оцінка на дату балансу).

Поточні і довгострокові фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Вона складається з ціни придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Якщо придбання фінансових інвестицій здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансових інвестицій визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

У НП(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" дається визначення терміна "справедлива вартість". Це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною з них. Для оцінки фінансових інвестицій на дату балансу використовують три методи:

- 1) за справедливою вартістю;
- 2) за амортизованою собівартістю;
- 3) за методом участі в капіталі.

### **Питання для самоконтролю:**

1. Що відносять до складу фінансових інвестицій?
2. У яких випадках проводиться оцінка фінансових інвестицій?
3. Які Ви знаєте методи оцінки фінансових інвестицій?

**Рекомендована література:**[1, 2, 3, 7, 8, 14-33, 42, 45, 47, 48, 51, 52, 61]

**ТЕМА:**  
**«ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ»**

1. Поняття дебіторської заборгованості, її класифікація та оцінка
2. Облік розрахунків з покупцями та замовниками
3. Облік розрахунків за авансами виданими
4. Облік розрахунків з підзвітними особами
5. Облік розрахунків за претензіями
6. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків
7. Облік розрахунків з іншими дебіторами та з державними цільовими фондами
8. Облік розрахунків за векселями одержаними.

**1. Поняття дебіторської заборгованості, її класифікація та оцінка**

В процесі здійснення господарської діяльності підприємства вступають в розрахунки з різними юридичними і фізичними особами з продажу-купівлі продукції, товарів, робіт, послуг, направлення працівників у відрядження, нарахування завданих збитків винним особам тощо. В результаті продажу товарів, робіт, послуг без попередньої оплати, або проведення попередньої оплати постачальникам, видачі авансу підзвітним особам, виставлення претензії постачальникам тощо на підприємстві виникає дебіторська заборгованість.

Основним нормативним документом, що визначає методологічні принципи формування інформації про дебіторську заборгованість у бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності є **НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»**, де зазначено, що **дебіторська заборгованість** - сума заборгованості дебіторів підприємству на визначену дату. **До дебіторів належать** юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

**Визначення поняття «Дебіторська заборгованість» з точки зору вчених**

<b>Джерело</b>	<b>Тлумачення поняття</b>
Коренева І.Н.	Дебіторська заборгованість – це складова оборотного капіталу, яка є комплексом вимог до фізичних чи юридичних осіб щодо оплати товарів, продукції, послуг.
Кияшко О.М.	Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату, що виникла в результаті минулих подій, яку кредитор може вимагати відшкодувати
Дубровська Є.В.	Дебіторська заборгованість – неоплачені юридичними та фізичними особами послуги з транспортування вантажів та/або вилучені кошти з кругообігу підприємства, що мають документальне підтвердження, яке надає право на отримання боргу в вигляді грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.
Голов С.Ф.	Дебіторська заборгованість – це <b>фінансовий актив</b> , що є контрактним правом однієї сторони отримати гроші й узгоджується з відповідним зобов'язанням сплати іншої сторони.
Лищенко О.Г.	Дебіторська заборгованість – це <b>фінансовий актив</b> , який є контрактним правом отримувати грошові кошти або цінні папери від іншого підприємства.

Дебіторська заборгованість може бути **визнана активом** тільки в тому випадку, якщо:

- ✓ існує ймовірність того, що підприємство одержить майбутні економічні вигоди від такої дебіторської заборгованості;
- ✓ сума дебіторської заборгованості може бути достовірно визначена.

Дебіторська заборгованість включає всі вимоги підприємства до інших юридичних і фізичних осіб щодо грошей, товарів чи послуг.

У НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» дебіторська заборгованість класифікується за двома ознаками:

- за терміном погашення;
- за ймовірністю погашення.

Але доцільним є виділення ще одного критерію класифікації дебіторської заборгованості, а саме за об'єктом виникнення. На рисунку 1 виділено три ознаки класифікації дебіторської заборгованості.

Операції називаються **товарними**, якщо мова йде про оплату продукції, товарів, робіт та послуг. Тобто товарна дебіторська заборгованість виникає внаслідок операційної діяльності підприємства, яка може передбачити продаж продукції, товарів, виконання робіт чи (та) надання послуг. Дебіторами за товарною дебіторською заборгованістю є покупці та замовники, а також постачальники та підрядники, яким була сплачена попередня оплата (аванс) за одержання в майбутньому товарів, робіт, послуг.

**Нетоварною** дебіторською заборгованістю є така заборгованість, яка виникає в результаті розрахунків, які не відносяться до купівлі-продажу продукції, товарів, робіт, послуг. Зокрема це дебіторська заборгованість яка виникає в результаті розрахунків з підзвітними особами, за відсотками нарахованими, за векселями одержаними, за відшкодуванням завданих збитків.

За термінами погашення дебіторська заборгованість згідно з НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» класифікується на **поточну** та **довгострокову**.

**Поточна дебіторська заборгованість** - сума дебіторської заборгованості, що виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

**Довгострокова дебіторська заборгованість** - сума дебіторської заборгованості, що не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.



Рис.1. Ознаки класифікації дебіторської заборгованості



В залежності від ступеня впевненості в погашенні (ймовірністю погашення) заборгованості покупцями та замовниками за відвантажену їм продукцію передбачено наступне групування поточної дебіторської заборгованості:

- ✓ заборгованість, термін оплати якої ще не наступив;
- ✓ сумнівний борг;
- ✓ безнадійна заборгованість.

Підставою для продажу продукції, товарів, робіт, послуг покупцям є договір купівлі-продажу, де зазначається термін проведення оплати покупцем. **Заборгованість**, яка обліковується на балансі продавця **в межах терміну її оплати**, не викликає сумнівів щодо її погашення.

**Сумнівний борг** – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

**Безнадійна дебіторська заборгованість** - поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її не повернення боржником або за якою минув строк позовної давності. Визнання дебіторської заборгованості безнадійної регулюється законодавчою базою України. Згідно Цивільного Кодексу України **позовна давність** – це строк для захисту права за позовом особи, право якої порушене. Іншими словами, це строк протягом якого особа, право якої порушено, може вимагати захисту чи примусового здійснення свого права через суд. Цивільним Кодексом України встановлений термін позовної давності три роки.

**Оцінка довгострокової дебіторської заборгованості** та відображення її в балансі підприємства згідно **Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»** визначається наступним чином: довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються відсотки, відображається в балансі за їхньою **теперішньою вартістю**.

Визначення **теперішньої вартості** залежить від виду дебіторської заборгованості та умов її погашення.

**Оцінка поточної дебіторської заборгованості** залежить від причини її виникнення та її виду.

**Поточна дебіторська заборгованість**, що виникла в результаті реалізації продукції, товарів, робіт або послуг (далі - товарів) на умовах наступної оплати, оцінюється за **первісною вартістю**.

Під **первісною вартістю**, у цьому випадку, розуміється вартість, за якою такий товар був реалізований, а не його собівартість.

За такою **первісною вартістю** поточна дебіторська заборгованість, що виникла із зазначеної вище причини, враховується доти, поки не відбудеться одна з двох подій:

- ✓ буде здійснене її погашення, і вона перестане існувати;
- ✓ виникне різниця між **справедливою вартістю** даної дебіторської заборгованості та номінальною сумою коштів або (і) їхніх еквівалентів, які підлягають одержанню за реалізований товар.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» **справедлива вартість** – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими й незалежними сторонами.

## 2. Облік розрахунків з покупцями та замовниками

Виникнення дебіторської заборгованості при розрахунках з покупцями і замовниками відбувається у момент відвантаження (надання) продукції, товарів, робіт, послуг покупцям та замовникам без попередньої оплати.

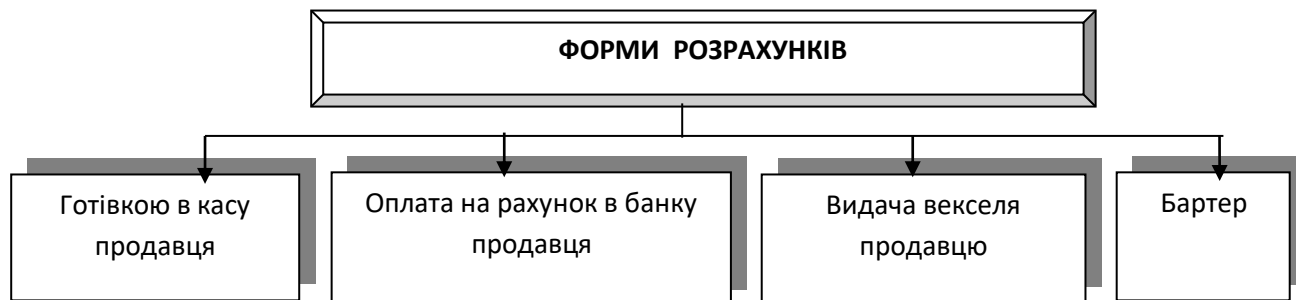
При відвантаженні продукції продавцем складається **товарно-транспортна або видаткова накладна**, де зазначається номер документа, дата складання, назва покупця, найменування матеріальних цінностей, що відвантажуються, одиниця виміру, ціна за одиницю без ПДВ, сума відвантаженої продукції (товарів) без ПДВ, окремо сума ПДВ і загальна сума до сплати за одержану продукцію. Якщо підприємство, зареєстроване як платник податку на додану вартість, покупцю видається **податкова накладна**. Для проведення подальшої оплати покупцем продавець виписує **рахунок-фактуру**, де зазначаються банківські реквізити продавця та вартість відвантаженої продукції (товарів).

У випадку надання послуг або виконання робіт між виконавцем та замовником укладається **Акт приймання-передачі робіт (послуг)**, до якого також додаються **податкова накладна та рахунок-фактура**.

Всі документи (крім податкової накладної) складаються у двох примірниках, де перший примірник передається покупцю, а другий залишається у продавця. Податкова накладна виписується лише в електронному вигляді та реєструється у Єдиному реєстрі податкових накладних.

Підставою для відображення в обліку виникнення дебіторської заборгованості покупців та замовників є товарна-транспортна накладна або видаткова накладна та Акт приймання-передачі робіт (послуг). Рахунок-фактура є інформаційним джерелом для покупця щодо банківських реквізитів та суми оплати продавця. На підставі рахунку-фактури в обліку не складаються бухгалтерські проводки.

Розрахунки з покупцями та замовниками здійснюються за різними формами, що відображено на рисунку 2.



**Рис.2. Форми розрахунків з покупцями та замовниками**

Готівкові розрахунки здійснюються через касу підприємства, що супроводжується складанням прибуткового касового ордеру.

Безготівкові розрахунки через установу банку здійснюються шляхом зарахування коштів на поточний рахунок в банку продавця, що відображається у виписці банку. Також формою безготівкових розрахунків є видача векселя покупцем.

Бартерні розрахунки – це прямий безгрошовий обмін товарами або послугами, який здійснюється за єдиним договором.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться в розрізі кожного покупця та за кожним договором у відомості аналітичного обліку 3.2. Синтетичний облік розрахунків з покупцями та замовниками при журнальній формі обліку ведеться у журналі 3.

Для синтетичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками передбачено рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», який має наступні субрахунки:

- 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
- 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
- 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ»
- 364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням»

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), що включає податок на додану вартість, акциз та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації, за кредитом — сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу, та інші види розрахунків. Сальдо рахунку відображає заборгованість покупців та замовників за одержані продукцію (роботи, послуги).

На субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» аналітичний облік ведеться в гривнях та валюті, обумовленій договором.

На субрахунку 364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням» відображаються розрахунки за гарантійним забезпеченням, пов'язаним зі здійсненням операцій з деривативами.

Виникнення дебіторської заборгованості відображається проводкою:  
 від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг:  
 Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»  
 Кт 701 «Доходи від реалізації продукції»

від реалізації товарів:  
 Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»  
 Кт 702 «Доходи від реалізації товарів»

від реалізації робіт, послуг:  
 Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»  
 Кт 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг»

Надходження грошових коштів від покупців за одержану продукцію, товари, роботи, послуги може здійснюватись як в касу підприємства так і на рахунок в банку.

Внесення готівки в касу здійснюється на підставі прибуткового касового ордеру і відображається за дебетом рахунку 301 «Готівка у національній валюті»:

Дт 301 «Готівка у національній валюті»  
 Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Надходження грошових коштів від покупців відображається у виписці банку, яка надається установою банку продавцю і відображається за дебетом рахунку 311 «Поточний рахунок у національній валюті»:

Дт 311 «Поточний рахунок у національній валюті»  
 Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Підприємство повинне створити **резерв сумнівних боргів** у певній сумі, причому величина **сумнівних боргів** на дату балансу повинна відповідати залишку резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

В той же час залишок **резерву сумнівних боргів** на дату балансу не має перевищувати суму дебіторської заборгованості на ту саму дату.

Основне призначення такого резерву – «амортизувати» той негативний вплив, що здійснює на фінансове становище підприємства **списання безнадійної дебіторської заборгованості**.

Визначення суми **резерву сумнівних боргів** можливе різними методами, що запропоновані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».

### 3. Облік розрахунків за авансами виданими

В окремих випадках за договорами купівлі-продажу можуть бути вказані умови продажу товарів, робіт, послуг постачальником за умов попередньої оплати або авансу (часткової попередньої оплати).

Авансові платежі постачальникам та іншим підприємствам оформлюються платіжними дорученнями, в яких міститься посилання на укладений договір або рахунок-фактуру.

Облік розрахунків за виданими авансами ведеться на рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами». Цей рахунок є балансовим, активним, за дебетом відображається перерахування авансу постачальникам та виникнення дебіторської заборгованості постачальника, а за кредитом закриття його на рахунок з постачальниками і замовниками.

Перерахування авансових платежів (передоплати) постачальнику з рахунку в банку здійснюється на підставі платіжного доручення і відображається у бухгалтерському обліку наступним чином:

Дт 371 «Розрахунки за виданими авансами»

Кт 311 «Поточний рахунок у національній валюті»

При одержанні матеріальних цінностей або робіт, послуг від постачальників підприємство одержує супроводжуючи документи на підставі яких відбувається оприбуткування матеріальних цінностей або списання робіт (послуг) на витрати, що відображається за кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»:

придбані запаси від постачальника:

Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 28 «Товари»

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Одержані роботи або послуги від постачальника та списані на витрати діяльності підприємства:

Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Після одержання матеріальних цінностей або робіт (послуг) від постачальника відображається зарахування сплаченого авансу (передоплати) і зобов'язань перед постачальниками:

Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

Кт 371 «Розрахунки за авансами виданими».

Якщо проведення передоплати (сплата авансу) постачальникам та отримання матеріальних цінностей, робіт, послуг відбувається в одному місяці, то рахунок 371 «Розрахунки за авансами виданими» не використовується, оскільки на кінець місяця не виникає дебіторської заборгованості по авансах виданих.

### 4. Облік розрахунків з підзвітними особами

В процесі господарської діяльності на підприємстві виникає необхідність у направленні працівника у відрядження для вирішення виробничих, комерційних та інших службових питань, а також потреба у придбанні матеріальних цінностей, робіт, послуг за готівку через працівника даного підприємства. Для задоволення таких потреб працівникам підприємства видаються кошти у підзвіт і такі працівники вважаються підзвітними особами.

**Підзвітна особа** — [працівник](#) даного підприємства, який отримав грошові суми в підзвіт для майбутніх витрат згідно з наказом (розпорядженням) керівника підприємств. Кожен працівник, що їде у відрядження, отримує грошові кошти у підзвіт.

Список осіб, які мають право одержувати гроші в підзвіт на господарські потреби, затверджуються наказом керівника.

Порядок відшкодування витрат на відрядження працівникам підприємства регулюється рядом нормативних актів:

Податковим Кодексом України;

Інструкцією про службові відрядження в межах України та закордон» № 362 від 17.03.2011;

Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 29 грудня 2017 року № 148.

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства).

Направлення працівника підприємства у відрядження здійснюється керівником підприємства з оформленням наказу, в якому зазначається: пункт призначення, назва підприємства або організації, куди відправляється працівник, строк і мета відрядження, а також сума добових витрат.

Підприємство, що відряджає працівника, забезпечує його коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом). Аванс відрядженому працівникові може видаватися готівкою або перераховуватися у безготівковій формі на відповідний рахунок для використання із застосуванням платіжних карток.

Суму авансу на відрядження, що видається в підзвіт, визначають на підставі попереднього розрахунку. Порядок відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон регулюється Податковим кодексом України.

До оподаткованого податком на доходи фізичних осіб доходу платника податку — фізичної особи, яка перебуває у трудових відносинах із своїм роботодавцем або є членом керівних органів підприємств, установ, організацій, не включаються витрати на відрядження, не підтвержені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням (добові):

- у межах території України, але не більш як 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження,

- для відряджень за кордон — не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, встановленим НБУ, в розрахунку за кожен такий день (пп. 170.9.1 ст. 170 ПКУ).

Мінімальна заробітна плата у місячному розмірі з 1 січня 2020 року становить 4 723 грн (ст. 8 Закону України від 14.11.2019 р. № 294-IX «Про Державний бюджет України на 2020 рік»).

Отже, в 2020 році неоподатковувана податком на доходи фізичних осіб сума добових для відряджень у межах території України становить 472,3 грн.

Нагадуємо, що суми витрат на відрядження (добові) державних службовців та інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами та установами, які повністю або частково фінансуються за рахунок бюджетних коштів, встановлено у додатку 1 до постанови КМУ від 02.02.2011 р. № 98 від у такому розмірі:

- 60 грн — у разі відряджень по Україні;

- в конкретних сумах (виражених у дол. США) залежно від країни

відрядження — для закордонних відряджень.

**Зверніть увагу!** Добові включають у загальну суму авансу і видають працівнику до початку відрядження.

Особливий порядок видачі добових може бути передбачено і з урахуванням режиму харчування працівника у відрядженні.

Так, наприклад, якщо харчування оплачує сторона, що приймає, то розмір добових можна встановити на рівні 80 % – при одноразовому, 55 % – при дворазовому, 35 % – при триразовому харчуванні. Принаймні про такі відсотки йдеться у п. 2 [Постанови № 98](#).

Зрештою можна окремо передбачити, що у разі якщо вартість харчування включена до рахунка готелю або проїзних документів, добові зменшуються на цю суму.

Сума збільшення розміру добових витрат на відрядження понад встановлені норми включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку (оподатковується податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18 % та військовим збором за ставкою 1,5 %) та відображається в податковому розрахунку за формою № 1ДФ як додаткове благо.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про внесення змін до Інструкції про службові відрядження в межах України та закордон» № 362 від 17.03.2011 року та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України за №410/19148 від 17.03.2011 року сума добових визначається згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами. За відсутності наказу добові витрати не виплачуються. Документами, що засвідчують вартість понесених витрат, є розрахункові документи. Питання виходу працівника на роботу в день вибуття у відрядження та в день прибуття з відрядження має регулюватися правилами внутрішнього трудового розпорядку підприємства, установи, організації.

Будь – які витрати на відрядження можуть бути включені до складу витрат платника податку за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з господарською діяльністю такого платника податку, зокрема (але не виключно) таких:

запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку; укладеного договору чи контракту;

інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно–правові відносини;

документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях чи симпозіумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю платника податку.

Важливим документом при відрядженні за кордон є: запрошення приймаючої сторони, укладений контракт, інші документи, які засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини (протокол про наміри); документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях чи симпозіумах, тематика яких збігається з основною діяльністю підприємства.

Стосовно видачі коштів на господарські потреби, то відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 29 грудня 2017 року № 148, готівка під звіт видається:

1) на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини на строк не більше 10 робочих днів;

2) на закупівлю брухту чорних металів і брухту кольорових металів – на строк не більше 30 робочих днів від дня видачі готівки під звіт;

3) на всі інші виробничі (господарські) потреби – на строк не більше двох робочих днів, включаючи день отримання готівки під звіт.

Працівники, які одержали готівку в підзвіт, зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства **Звіт про використання коштів виданих на відрядження та під звіт**, до якого повинні бути додані всі виправдовуючі документи: акт закупівлі, акти на списання представницьких витрат в межах передбачених норм з доданням відповідних

документів на оплату рахунків ресторанів, кафе, готелів, чеки, квитанції, рахунки магазинів, готелів, залізничні, авіаційні та інші проїзні квитки. Обов'язковим реквізитом авансового звіту є резолюція керівника підприємства чи уповноваженої ним особи про затвердження вказаної суми витрат і його підпис.

Згідно Податкового кодексу Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, подається за формою, встановленою центральним органом державної фіскальної служби, до закінчення:

**п'ятого банківського дня**, наступного за днем завершення виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що видала кошти під звіт - за умови отримання авансу готівкою з каси підприємства або ж його надходження на особисту банківську платіжну картку працівника;

**третього банківського дня**, наступного за днем завершення виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що видала кошти під звіт – якщо кошти перерахували на корпоративну банківську платіжну картку та працівників знімав із неї готівку через банкомати

**десятого банківського дня**, а з поважних причин керівник може продовжити термін до двадцяти банківських днів, наступного за днем завершення виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що видала кошти під звіт - якщо кошти перерахували на корпоративну банківську платіжну картку, але співробітник використовував їх лише під час розрахунків лише у безготівковій формі через платіжний термінал.

Порушення строків подання звітів про використання коштів допускається тільки в разі хвороби підзвітної особи або в інших випадках, які документально підтверджено. В останньому випадку йдеться про важливі обставини, що виключають провину особи, перешкоджаючи їй вчасно скласти й подати Звіт. Якщо строки звітування порушено, то і підприємству і самому працівнику загрожують штрафні санкції.

За наявності надміру виданих коштів їх сума повертається підзвітною особою в касу підприємства або зараховується на банківський рахунок підприємства до або під час подання зазначеного звіту. Відшкодування працівнику надмірно витрачених коштів підприємства зобов'язані зробити до закінчення третього банківського дня після затвердження керівником відповідного Звіту.

У разі якщо працівник витрачав у відрядженні власні кошти без видачі йому авансу, Звіт теж потрібно подати у визначені законодавством строки. У такому випадку у разі порушення строків подання звіту штрафні санкції не застосовуються.

Отже, повним Звітом підзвітної особи вважається не тільки подання до бухгалтерії самого звіту але й повернення залишку невикористаних підзвітних сум.

Не дозволяється видача в підзвіт готівки у разі відсутності повного звіту за попередню одержану в підзвіт суму. Це також призводить до накладання на підприємство штрафних санкцій у розмірі 25 відсотків виданих під звіт сум.

До обліку приймаються Звіти, які перевірені арифметично, за змістом і затвердженні керівником підприємства. Підчистки, помарки, необумовлені виправлення, перекручення дат у звіті про використання коштів на відрядження або під звіт не допускаються. Бухгалтер опрацьовує авансовий звіт, проставляючи на документах і на звіті кореспондуючі рахунки, які відповідають призначенню авансу.

Облік розрахунків з підзвітними особами ведеться на рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами», де за дебетом відображається видача коштів у підзвіт, виникнення дебіторської заборгованості, а за кредитом – списання підзвітних сум та повернення невикористаних підзвітних сум. Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо — в складі оборотних активів, кредитове сальдо — в складі зобов'язань балансу підприємства.

Видача готівки з каси у підзвіт здійснюється на підставі видаткового касового ордеру:

Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Кт 30 «Готівка».

Перерахування коштів під звіт на банківську платіжну картку оформлюється платіжним дорученням:

Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Кт 311 «Поточний рахунок у національній валюті»

Після складання Звіту визначається різниця між сумою отриманого авансу і фактичними витратами. Якщо різниця позитивна, то ця сума невикористаного авансу повинна бути внесена до каси підприємства на підставі прибуткового касового ордеру або перерахована на поточний рахунок підприємства:

Дт 301 «Готівка у національній валюті», 311 «Поточний рахунок у національній валюті»

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Невикористані підзвітні суми можуть бути утримані з заробітної плати працівника:

Дт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Якщо різниця від'ємна – то працівник витратив частину власних грошових коштів, тобто здійснив перевитрату авансової суми, яка повинна бути відшкодована працівникові без його заяви підприємством:

Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Кт 301 «Готівка у національній валюті», 311 «Поточний рахунок у національній валюті»

Витрачені на відрядження підзвітні суми списуються на витратні рахунки залежно від посади працівника, який перебував у відрядженні (працівник виробництва, загальновиробничий персонал, адміністративний працівник, працівник зі збуту тощо):

Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Якщо за рахунок підзвітних сум були придбані товарно-матеріальні цінності, то вони оприбутковуються на склад підприємства, що відображаються наступним записом:

Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 28 «Товари»

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

У випадку оплати за рахунок підзвітних сум робіт або послуг витрачені суми також списуються на витратні рахунки в залежності від напрямку використання таких робіт або послуг:

Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

## 5. Облік розрахунків за претензіями

**Розрахунки за претензіями** належать до зовнішніх розрахунків підприємства, зокрема, до розрахунків з постачальниками та підрядниками.

У процесі приймання товарно-матеріальних цінностей від постачальника проводиться перевірка товарів, що надійшли, **за кількістю та якістю**.

У результаті приймання товарно-матеріальних цінностей можуть бути виявлені **такі розбіжності**:

нестача товарів;



пересортиця товарів;  
 неналежна якість товарів або некомплектність;  
 відсутність супровідних документів постачальника.

У разі приймання товарів за кількістю **при виявленні втрат товарів** одержувач зобов'язаний призупинити подальше приймання.

Про виявлену нестачу товарів складається відповідний Акт за підписами осіб, що провадили приймання товарів.

Якщо **нестача товарів**, виявлена при прийманні товару, перевищує суму товарних втрат, що нормуються, або ж на товари не встановлені норми природнього убутку, про нестачу товарів складається **Акт довільної форми** у 2-х примірниках.

Продукція до якої виставляється претензія має зберігатися на складі окремо.

Потерпіла сторона розраховує орієнтовну суму претензії.

Претензія підписується керівником або уповноваженим ним органом та надсилається адресату рекомендованим листом або вручається під розписку.

Підприємство, чий інтерес порушені, з метою безпосереднього врегулювання спору з порушником його прав та інтересів звертається до відповідача з **письмовою претензією** не пізніше ніж у 10-денний строк з моменту підтвердження факту нестачі, а розглядається вона у місячний термін.

Облік розрахунків за претензіями ведеться на рахунку **374 «Розрахунки за претензіями»**.

**За дебетом** рахунку відображається підтвердження претензії постачальником (у випадку не визнання претензії відповідна сума не відображається на цьому рахунку), а **за кредитом** рахунку відображається її погашення.

**При визнанні претензії** постачальником ця операція відображається наступним записом:

Дт 374 «Розрахунки за претензіями»  
 Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Погашення заборгованості за претензіями може здійснюватися шляхом перерахуванням постачальником коштів на рахунок.

Надходження грошових коштів на рахунок в банку відображається у виписці банку:

Дт 31 «Рахунки в банках»  
 Кт 374 «Розрахунки за претензіями».

У випадку погашення заборгованості по претензії додатковою поставкою матеріальних цінностей складається бухгалтерська проводка:

Дт 20 «Виробничі запаси»  
 Кт 374 «Розрахунки за претензіями».

## 6. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків

При виявленні нестач і втрат від псування цінностей, які виникли внаслідок зловживань матеріально відповідальних осіб, на підприємстві за наказом керівника проводиться розрахунок суми відшкодування завданих збитків винною особою.

Розмір збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається відповідно до законодавства, а саме відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. №116 (з наступними змінами і доповненнями).

Згідно з цим Порядком розмір збитку від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. У разі визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, розмір збитків визначається відповідно до методики оцінки майна, затвердженої Кабінетом Міністрів України.

Із сум, стягнутих відповідно до цього Порядку, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, установі і організації з урахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення. Залишок коштів перераховується до державного бюджету.

Окремим нормативним документом, а саме Законом України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей» від 6 червня 1995 року № 217/95-ВР передбачено відшкодування втрат та псування цінностей, зазначених у Законі, у двократному або трикратному розмірі, а також за експертною оцінкою.

Підставою для нарахування суми відшкодування завданих збитків є дані інвентаризації: інвентаризаційний опис, звіряльна відомість, протокол засідання інвентаризаційної комісії, наказ керівника. Аналітичний облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків ведеться за кожною винною особою. Синтетичний облік ведеться на рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків», за дебетом якого нараховується дебіторська заборгованість винної особи на суму відшкодування збитків, а за кредитом – погашення такої заборгованості або її списання.

Так, при встановленні нестачі в розмірі 400 грн. та нарахування суми відшкодування збитків в розмірі 600 грн., її нарахування відображається в обліку наступним чином:

Нарахування суми відшкодування збитків відображається в обліку наступним чином:

Дт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів» 600 грн.

З нарахованої суми відшкодування нараховується ПДВ:

Дт 716 «Відшкодування раніше списаних активів»

Кт 641 «Розрахунки за податками» 100 грн.

Відображена різниця до сплати в бюджет між сумою відшкодування, балансовою вартістю нестачі та ПДВ:

Дт 716 «Відшкодування раніше списаних активів»

Кт 642 «Розрахунки за іншими платежами»  $(600 - 100 - 400) = 100$

грн.

Внесено в касу сума відшкодування:

Дт 301 «Готівка у національній валюті»

Кт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» 600 грн.

або утримана сума відшкодування з заробітної плати винної особи:

Дт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Кт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» 600 грн.

## **7. Облік розрахунків з іншими дебіторами та з державними цільовими фондами**

До інших дебіторів відносяться підприємства, що здійснюють спільну діяльність без створення юридичної особи, є покупцями неліквідних виробничих запасів

підприємства, основних засобів, що не використовуються у господарській діяльності, що беруть у підприємства в операційну оренду основні засоби, а також працівники підприємства, які вступають у розрахунки з підприємством крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами тощо.

Для обліку розрахунків з покупцями таких матеріальних цінностей або послуг доцільно використовувати рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», отже цей вид операцій не є основним видом діяльності підприємства і рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» використовується тільки для обліку заборгованості покупців з проданої продукції, товарів, робіт, послуг основного виду діяльності.

На субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» ведеться облік розрахунків за іншими операціями, облік яких не відображається на інших субрахунках рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», зокрема розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки.

Відображення в обліку розрахунків з іншими дебіторами наведено у таблиці 2.

Таблиця 2

## Облік операцій по розрахунках з іншими дебіторами

Зміст господарської операції	Підстава для відображення в обліку (документ)	Бухгалтерська проводка	
		Дт	Кт
Реалізовано неліквідні запаси	Товарно-транспортна накладна або видаткова накладна	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
Надано послуги операційної оренди	Договір оренди, акт наданих послуг	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	713 «Дохід від операційної оренди активів»
Реалізовано необоротні активи	Товарно-транспортна накладна або видаткова накладна, Акт приймання-передачі	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	746 «Інші доходи»
Надана позика працівнику підприємства	Договір, видатковий касовий ордер, платіжне доручення	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»
Нараховані платежі працівникам за соціальні/комунальні послуги (дитячий садок, гуртожиток, квартиру тощо – об'єкти, що перебувають на балансі підприємства)	Договір та заява працівника	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
Одержано кошти від інших дебіторів	Прибутковий касовий ордер,	30 «Готівка», 31 «Рахунки в	377 «Розрахунки з іншими

	виписка банку	банках»	дебіторами»
Утримана з заробітної плати працівника надана позика та вартість одержаних соціальних/комунальних послуг	Розрахунково-платіжна відомість	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

□

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій також передбачений субрахунок 378 "Розрахунки з державними цільовими фондами", на якому ведеться облік, зокрема, розрахунків із тимчасової непрацездатності. Так, облік лікарняних у кооперативі ведуть наступним чином:

- оплата працівникам перших п'яти днів непрацездатності, яка здійснюється за рахунок коштів підприємства: Дт 94 "Інші витрати операційної діяльності" і Кт 66 "Розрахунки за виплатами працівникам";

- нарахування суми матеріального забезпечення - допомоги з тимчасової непрацездатності, яка здійснюється за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності: Дт 378 "Розрахунки з державними цільовими фондами" і Кт 66 "Розрахунки за виплатами працівникам";

- надходження грошових коштів на рахунок підприємства для виплати допомоги працівникам: Дт 31 "Рахунки в банках" і Кт 378 "Розрахунки з державними цільовими фондами";

## 8. Облік розрахунків за векселями одержаними.

Вексель являє собою письмове боргове зобов'язання векселедавця сплатити векселетримачу (власнику векселя) по настанні строку суму, вказану у векселі.

Розрізняють векселі прості і переказні. У простому векселі беруть участь дві сторони: векселедавець і векселетримач. 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 (трасату) 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.

Облік операцій з **векселями одержаними** ведеться на відповідних рахунках в залежності від строку його погашення.

**На субрахунку 182 "Довгострокові векселі одержані"** ведеться облік векселів, одержаних на забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості.

**На рахунку 34 "Короткострокові векселі одержані"** ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантаженою продукцією (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена векселями.

Отримано від покупців векселі в рахунок оплати за реалізовані товари, роботи і послуги:

Дт 182 «Довгострокові векселі одержані»

Дт 34 «Короткострокові векселі одержані»

Кт 36 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Аналітичний облік розрахунків по одержаних векселях ведеться на підставі одержаних векселів і платіжних доручень, за якими погашається заборгованість по векселю.

**Питання для самоконтролю:**

1. Сутність та види дебіторської заборгованості.
2. Облік розрахунків за виданими авансами.
3. Хто такі підзвітні особи?
4. На які потреби видаються кошти у під звіт?
5. Який максимальний термін відрядження в межах України та за її межами?
6. Зазначте суми добових в межах України.
7. Протягом якого періоду подається Звіт в разі видачі коштів на: відрядження та на господарські потреби.
8. В яких випадках виставляється претензія постачальникам?
9. На якому рахунку ведеться облік розрахунків за претензіями. Дайте йому характеристику. Облік розрахунків за претензіями.
10. Хто така матеріально-відповідальна особа ?
11. В яких розмірах відшкодовуються завдані збитки (коефіцієнт відшкодування 1.5, 2 і т.д.)
12. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків.

**Рекомендована література:**[1, 4, 6, 8, 14, 30, 40, 42, 49, 53, 65]

**ТЕМА: «ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ»**

1. Основні засоби: сутність, класифікація та первинна оцінка.
2. Документування господарських операцій з руху основних засобів.
3. Аналітичний та синтетичний облік основних засобів.
4. Облік зносу (амортизації) основних засобів.
5. Синтетичний облік вибуття основних засобів.
6. Сутність та облік інших необоротних матеріальних активів.
7. Облік нематеріальних активів.

*Мета* – формування у студентів знань щодо сутності, класифікації та оцінки основних засобів, обліку їх придбання та використання.

*Ключові поняття та терміни:* активи, необоротні активи, основні засоби, амортизація, первісна вартість, залишкова вартість, знос.

**1. ОСНОВНІ ЗАСОБИ: СУТНІСТЬ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ПЕРВИННА ОЦІНКА**

Згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби”: **основні засоби** – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів, а саме: об'єкт основних засобів визнається активом, коли:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта;
- його вартість може бути достовірно визначена.

**Крім того, у визначенні основних засобів наведені такі критерії їх визнання, як:**

- **матеріальність** (мають матеріальну форму);
- **призначення** (утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій);
- **термін корисного використання** (більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

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

Визначення первісної вартості об'єкта основних засобів залежить від способу їх надходження на підприємство:

- 1) придбання або створення;
- 2) безоплатне отримання;
- 3) внески до зареєстрованого капіталу;
- 4) обмін на подібні або неподібні активи.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка включає:

- суми, що сплачують постачальникам та підрядникам (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державний збір і аналогічні платежі, здійснювані 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 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.

**Не включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів** витрати на сплату відсотків за користування кредитом (якщо основні засоби повністю або частково були придбані (створені) за рахунок позикового капіталу). Такі витрати на сплату відсотків відносяться на фінансові витрати того періоду, протягом якого вони сплачувалися.

**Первісна вартість об'єктів основних засобів**, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів.

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

<b>Види основних засобів</b>	<b>Визначення справедливої вартості</b>
Земля та будівлі	Ринкова вартість
Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
Інші основні засоби	Відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки

**Первісна вартість основних засобів, створених господарським способом,** визначається як сума витрат, безпосередньо пов'язаних із їх виготовленням.

Якщо первісна вартість виготовлених власними силами основних засобів перевищує їх справедливу вартість, підприємство здійснює їх переоцінку відповідно до вимог НП(С)БО 7.

**Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів** дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 7. Тобто це додатково понесені витрати на транспортування і підготовку об'єкта основних засобів до експлуатації.

Якщо об'єкт основних засобів надходить на підприємство у вигляді внеску до статутного капіталу, то первісна вартість об'єкта основних засобів на момент прийняття на баланс дорівнює його справедливій вартості, погодженій з засновниками (учасниками). Додатково понесені при цьому витрати на транспортування і підготовку об'єкта основних засобів до експлуатації також включаються в його первісну вартість.

При переведенні оборотних активів (товарів, готової продукції тощо) до основних засобів первісна вартість основних засобів дорівнює собівартості цих активів, яка визначається відповідно до НП(С)БО 9 "Запаси" і 16 "Витрати".

Основні засоби можуть надходити на підприємство також у результаті **обмінної (бартерної)** операції або обміну з частковою оплатою коштами. Відповідно до П(С)БО 7 у цих випадках оцінка основних засобів залежить від того, обмін якими об'єктами мав місце: подібними або неподібними об'єктами.

**Подібні об'єкти** - об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

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

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

Однак у будь-якому випадку первісна вартість отриманого об'єкта не може перевищувати його справедливої вартості.

**Первісна вартість основних засобів може змінюватись у таких випадках:**

- внаслідок переоцінки;
- у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів;
- в результаті додаткових витрат, понесених підприємством після надходження об'єкта основних засобів.

**Група основних засобів** - сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Для цілей бухгалтерського обліку **основні засоби класифікуються** за такими групами:

Стаття 145. Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації

#### **Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації**

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15

група 3 - будівлі,	20
споруди,	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20000 гривень	2
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 - тварини	7
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

## **2. ДОКУМЕНТУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ З РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

Надходження об'єктів в експлуатацію оформлюється **актом прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів форми ОЗ-1**. Акт складає приймальна комісія, призначена розпорядженням або наказом керівника підприємства, на кожний окремий інвентарний об'єкт. До акта додають всю необхідну технічну документацію, акт підписується усіма членами комісії і затверджується керівником підприємства. В Акті обов'язково вказують первинну вартість об'єкта, коротку технічну характеристику, інвентарний номер, місце експлуатації тощо.

**Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів форми ОЗ-1** застосовують також для того щоб:

- оформити внутрішнє переміщення основних засобів з одного цеху (відділу, ділянки) до іншого;
- відобразити вибуття зі складу основних засобів при передачі їх іншому підприємству (за плату, безоплатно чи за договором оренди).

При введенні в дію відремонтованого (реконструйованого чи модернізованого) об'єкта оформляється **“Акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів” (ф. ОЗ-2)**.

Вибуття об'єктів основних засобів оформляють **актом списання основних засобів форми ОЗ-3**, а списання автотранспортних засобів **форми ОЗ-4**. Вони складаються комісією і є свідченням недоцільності подальшої експлуатації об'єктів.

**Акти складають у двох примірниках: перший** для бухгалтерії; **другий** для матеріально відповідальної особи. В актах відображають первинну вартість об'єкта, що вибуває, суму нарахованого зносу, залишкову вартість, причину вибуття об'єкта (ліквідація внаслідок повного зносу, аварійного стану тощо), витрати, пов'язані з вибуттям об'єкта, а також результат від списання об'єкта тощо.



### **3. АНАЛІТИЧНИЙ ТА СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

Одиницею обліку основних засобів, відповідно до П(С)БО 7, є об'єкт основних засобів.

**Об'єкт основних засобів** — це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремих конструктивно відокремлених предметів, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно.

Аналітичний облік основних засобів ведеться по кожному інвентарному об'єкту. Кожному інвентарному об'єкту обов'язково присвоюється інвентарний номер, який наносять на об'єкт і зазначають у документах і реєстрах з обліку об'єктів.

Аналітичний облік об'єктів ведеться в **інвентарних картках форми ОЗ-6**, які відкривають на кожний інвентарний об'єкт або групу однотипних об'єктів, що мають однакову вартість, введенні в експлуатацію в один час і перебувають в одному підрозділі підприємства.

Інвентарні картки відкривають на основі акту прийому-передачі (внутрішнього переміщення) форми ОЗ-1.

У картках записують: № картки, дату заповнення, назву об'єкта, норму амортизації, інвентарний номер, коротку характеристику, первинну вартість, при вибутті об'єкта обраховують доходи та витрати по списанню, а протягом терміну експлуатації записують суми, на які збільшилась вартість внаслідок добудови, реконструкції тощо.

На однотипні об'єкти невеликої вартості (інструменти, виробничий і господарський інвентар тощо), що надійшли на підприємство в одному місяці і будуть експлуатуватися в одному підрозділі, а також мають однаковий строк корисного використання, можна відкривати одну загальну інвентарну картку.

Інвентарні картки реєструють в **інвентарних описах форми ОЗ-7** де їм присвоюють номер.

Зареєстровані картки зберігають у картотеці основних засобів, яка зберігається у бухгалтерії. Картки групуються за видами (за групами), місцями експлуатації тощо.

**При вибутті об'єктів до картки записують номер акту списання основних засобів форми ОЗ-3, розраховують результат ліквідації та вилучають із картотеки. Після відміток у реєстрі форми ОЗ-7 картку додають до документів по списанню об'єктів.**

За місцями експлуатації аналітичний облік об'єктів ведуть у **інвентарних списках основних засобів форми ОЗ-9**.

За даними інвентарних карток у кінці місяця заповнюють картки руху основних засобів форми ОЗ-8, які ведуться у розрізі груп основних засобів. Дані цих карток є аналітичними відомостями, тому їх загальний підсумок щомісячно зіставляється з підсумком синтетичного обліку.

#### **Синтетичний облік**

Усі витрати підприємства на придбання або створення основних засобів, що включаються до їх первинної вартості, характеризуються як капітальні інвестиції і відображаються по дебету рахунка 15 «Капітальні інвестиції» відповідного субрахунку 151 «Капітальне будівництво» або 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». По кредиту цих субрахунків відображається зменшення понесених підприємством витрат у зв'язку з введенням в дію або прийняттям в експлуатацію відповідних активів.

На субрахунку 151 «Капітальне будівництво» відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних

потреб підприємства, в тому числі вартість устаткування, що підлягає монтажу у процесі будівництва; авансові платежі для фінансування такого будівництва.

Субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами об'єктів основних засобів, крім об'єктів будівництва та основного стада.

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться за видами основних засобів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами). При журнальній формі обліку для аналітичного обліку капітальних інвестицій призначена Відомість 4.1.

Для синтетичного обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу основних засобів призначено рахунок 10 «Основні засоби». За дебетом рахунка 10 «Основні засоби» відображається надходження основних засобів на баланс підприємства за первісною вартістю, сума витрат на поліпшення основних засобів, сума дооцінки основних засобів; за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі, ліквідації, сума уцінки основних засобів тощо.

До рахунку 10 «Основні засоби» відкриваються субрахунки, назва яких відповідає найменуванню груп основних засобів згідно П(С)БО 7 «Основні засоби».

При журнальній формі обліку для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, нарахування зносу та для відображення капітальних інвестицій призначений **Журнал 4**, який складається з двох розділів:

- **розділ I.** Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19);

- **розділ II.** Облік капітальних та фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35).

Записи у **Журнал 4** здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів:

- акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів;
- акт списання основних засобів;
- розрахунок амортизації тощо.

**У першому розділі Журналу 4 відображається:**

- вибуття основних засобів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, невідповідності критеріям визнання активом;
- сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків основних засобів;
- сума нарахованої амортизації;
- сума збільшення зносу основних засобів внаслідок їх дооцінки та зменшення корисності.

**У другому розділі Журналу 4** відображаються капітальні інвестиції (введення в дію основних засобів, вибуття капітальних інвестицій внаслідок продажу, уцінка тощо).

#### **4. СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК НАДХОДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

##### **Придбання об'єктів основних засобів за грошові кошти**

Відображення у бухгалтерському обліку таких операцій розглянемо на прикладі придбання підприємством верстата, що не потребує монтажу. Вартість верстата – 24000 грн. (у т.ч.ПДВ – 4000 грн.).

№ п/п	Зміст операції			Кореспонденція рахунків				Сума, грн.	
				Дебет		Кредит			
1.	Отримано	верстат	від	152	«Придбання	631	«Розрахунки	з	20000

	постачальника	(виготовлення) ОЗ»	вітчизняними постачальниками»	
2.	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4000
3.	Проведено оплату постачальнику	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	24000
4.	Оплачено послуги транспортної організації з доставки верстата	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1800
5.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	300
6.	Відображено вартість транспортних послуг, пов'язаних із придбанням верстата	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	1500
7.	Відображено суму ПДВ	644 «Податковий кредит»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	300
8.	Введено в експлуатацію верстат (20000 грн. + 1500 грн.)	104 «Машини та обладнання»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	21500

### Безоплатне отримання основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображена вартість безоплатно одержаних основних засобів	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"
2	Витрати на транспортування і монтаж безоплатно отриманих основних засобів	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
3	Відображено суму ПДВ у складі витрат на транспортування і монтаж	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
4	Проведено оплату за транспортування та монтаж	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	31 "Рахунки в банках"
5	Зарахування безоплатно одержаного об'єкта до складу основних засобів	104 "Машини та обладнання"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"

### Отримання основних засобів в рахунок внесків до статутного капіталу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображена сума зареєстрованого статутного капіталу згідно з установчими документами	46 "Неоплачений капітал"	401 "Статутний капітал"
2	Отримано від учасника об'єкт основних засобів	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	46 "Неоплачений капітал"
3	Витрати на транспортування і монтаж вказаного об'єкта основних засобів	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
4	Відображено суму ПДВ у складі витрат на транспортування і монтаж	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
5	Проведено оплату транспортування та монтажу	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	31 "Рахунки в банках"
6	Введено в дію об'єкт основних засобів, який внесено до статутного капіталу	104 "Машини та обладнання"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"

### Будівництво основних засобів

При підрядному способі будівельно-монтажні роботи виконуються згідно з підрядним договором (контрактом) з оплатою їх кошторисної вартості. Підприємство-замовник здійснює облік витрат на капітальні інвестиції і веде розрахунки з підрядниками за виконані і прийняті за актами роботи. Для цього застосовуються такі документи первинного обліку як: Акт приймання виконаних підрядних робіт (ф.№ КБ-2В) і Довідка про вартість виконаних робіт і витрат (ф. КБ 3).

Виходячи з цього, забудовник вартість виконаних і прийнятих за актами будівельно-монтажних робіт відображає в обліку по дебету 151 «Капітальне будівництво» і по Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» таким же записом відображається вартість придбаних об'єктів основних засобів, що не вимагають монтажу (транспортні засоби, деякі вертати, вимірювальні прилади, виробничий і господарський інвентар тощо).

Обладнання, що потребує монтажу та будівельні матеріали обліковуються у складі виробничих запасів. Їх придбання в бухгалтерському обліку відображається по Дт 205 «Будівельні матеріали» і по Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Передача будівельних матеріалів та обладнання для його подальшого монтажу відображається по Дт 151 «Капітальне будівництво» та по Кт 205 «Будівельні матеріали» після підтвердження їх використання і монтажу на об'єктах будівництва.

Витрати на будівництво об'єктів відображають на субрахунок 151 «Капітальне будівництво» за статтями наростаючим підсумком з початку будівництва до моменту введення об'єкта в експлуатацію. За даними субрахунку 151 «Капітальне будівництво» обчислюють фактичну собівартість (інвентарну вартість) закінчених об'єктів будівництва. Введення в експлуатацію кожного об'єкта оформляється Актом приймання-передачі основних засобів (ф.№ ОЗ-1), на основі якого списується вартість капітальних інвестицій на закінчені об'єкти, а також здійснюються зарахування останніх на баланс до складу основних засобів.

При господарському способі будівництва витрати на капітальні інвестиції підприємство – забудовник відображає по Дт 151 «Капітальне будівництво» в кореспонденції з кредитом відповідних рахунків витрат.

Первинна вартість об'єктів, збудованих господарським способом, включає:

- вартість робіт (послуг), виконаних (наданих) сторонніми спеціалізованими підприємствами;
- вартість обладнання, що потребує монтажу;
- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- накладні витрати, пов'язані з будівництвом об'єкта;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з будівництвом об'єкта (отримання дозволу і відведення будівельного майданчика; пошукові роботи на майданчику; проектні роботи; оплата фахових послуг, наприклад, архітекторів, геодезистів тощо).

#### **Переведення оборотних активів до основних засобів**

При переведенні оборотних активів (товарів, готової продукції тощо) до основних засобів первісна вартість основних засобів дорівнює собівартості цих активів, яка визначається відповідно до НП(С)БО 9 "Запаси" і 16 "Витрати" (п. 11 НП(С)БО 7).

Така операція в бухгалтерському обліку відображається з використанням відповідного субрахунку рахунку 15 "Капітальні інвестиції":

1) Надходження основних засобів з власного виробництва:

**Дебет 15** "Капітальні інвестиції "

**Кредит 26** "Готова продукція "

**Кредит 23** "Виробництво "

2) Придбані для перепродажу основні засоби, вирішено використовувати у власному виробництві :

**Дебет 15** “Капітальні інвестиції ”

**Кредит 28** “Товари ”

3) Введено в дію об’єкт основних засобів:

**Дебет 10** “Основні засоби ”

**Кредит 15** “Капітальні інвестиції ”

#### **4. ОБЛІК ЗНОСУ (АМОРТИЗАЦІЇ) ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

**Амортизація** є систематичним розподілом первинної чи переоціненої вартості необоротних активів за мінусом їх ліквідаційної вартості протягом строку корисного їх використання (амортизації). Знос є сумою амортизації, що нагромаджується з початку корисного використання необоротних активів.

**Знос і амортизація** — взаємообумовлені категорії обліку. Якщо знос показує, наскільки змінилась вартість основних засобів у результаті їх участі у виробничому процесі, то амортизація - яка вартість включена у витрати за певний звітний період.

У фінансовому обліку амортизується будь-які основні засоби, що перебувають на балансі підприємства у тому числі виробничі, невиробничі, безкоштовно отримані.

Нарахування амортизації провадиться щомісяця за кожним об’єктом окремо.

Амортизується первинна вартість основних засобів з урахуванням поліпшень, які призвели до зростання економічних вигід від використання об’єкта.

Використовується будь-який із 6 методів нарахування амортизації основних засобів на вибір. При цьому до різних об’єктів можуть застосовуватися різні методи амортизації. Підприємство вправі змінювати метод нарахування амортизації протягом періоду експлуатації об’єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем введення об’єкта в експлуатацію, і припиняється в місяці, наступному за виведенням об’єкта зі складу основних фондів. Якщо змінюється метод амортизації, новий метод повинен застосовуватися з місяця, що настає за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

У випадку реконструкції, модернізації, побудови, дообладнання і консервації об’єкта основних засобів нарахування амортизації призупиняється.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об’єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об’єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в пункті 145.1 і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, побудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати: очікуване використання об’єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;

фізичний та моральний знос, що передбачається;

правові або інші обмеження щодо строків використання об’єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигід від його використання, але він не може бути меншим, ніж визначено в пункті 145.1 цієї статті.

Амортизація об’єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації).

Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об’єктом його ліквідаційної вартості.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби);

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Амортизація об'єктів груп 9, 12, 14, 15, визначених у пункті 145.1 цієї статті, нараховується за методами, що наведені в підпунктах 1 і 5 підпункту 145.1.5 цієї статті. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості.

На основні засоби груп 1 та 13 амортизація не нараховується.

Суми амортизаційних відрахувань не підлягають вилученню до бюджету, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків та зборів.

Нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію призначено рахунок 13 “Знос необоротних активів”, за кредитом якого відображають нарахування амортизації, за дебетом зменшення суми зносу.

## **5. СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

Відповідно до НП(С)БО 7 об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у випадку його вибуття внаслідок:

- продажу,
- безоплатної передачі, або
- невідповідності критеріям визнання активом.

Для обліку доходів та витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів, використовуються такі рахунки:

№	Види доходів та витрат	Назва рахунку
1	Собівартість реалізації (продажу) необоротних активів	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"
2	Залишкова вартість та інші затрати по об'єктах основних засобів, що безоплатно передаються або ліквідовуються	976 "Списання необоротних активів"
3	Доходи від продажу об'єктів основних засобів	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"
4	Доходи, що виникають при ліквідації основних засобів (при оприбуткуванні матеріальних цінностей, отриманих у результаті ліквідації об'єктів основних засобів)	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"

### **6. СУТНІСТЬ ТА ОБЛІК ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

Методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про інші необоротні матеріальні активи, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається НП(С)БО 7 «Основні засоби». Відповідно до НП(С)БО 7 інші необоротні матеріальні активи класифікуються за групами:

- 1) бібліотечні фонди;
- 2) малоцінні необоротні матеріальні активи;
- 3) тимчасові (нетитульні) споруди;
- 4) природні ресурси;
- 5) інвентарна тара;
- 6) предмети прокату;
- 7) інші необоротні матеріальні активи.

Важливою групою в цій класифікації є малоцінні необоротні матеріальні активи. До малоцінних необоротних матеріальних активів будуть відноситися предмети з терміном використання більше одного року. При цьому відповідно до П(С)БО 7 підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що включаються до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Таким чином, при складанні наказу про облікову політику підприємства можуть встановити граничну вартість одиниці предметів, що обліковуються як малоцінні необоротні матеріальні активи. І залежно від цієї суми всі предмети, що надходять на підприємство, терміном використання понад 1 рік будуть поділятися на основні засоби і обліковуватися на рахунку 10 «Основні засоби» або на малоцінні необоротні матеріальні активи і обліковуватися на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Для різних підприємств така сума може бути різною залежно від величини активів, виду діяльності тощо. Тому для одних підприємств той чи інший предмет може бути основним засобом, а для інших – малоцінним необоротним активом.

У бухгалтерському обліку при придбанні інших необоротних матеріальних активів будь-яким способом (покупка, самостійне виготовлення тощо) використовується субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

Для обліку інших необоротних матеріальних активів використовується рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Кожній групі інших необоротних матеріальних активів відповідає окремий субрахунок.

У процесі використання предметів, що входять до складу інших необоротних матеріальних активів, зменшується їх балансова вартість. Це відображається шляхом нарахування амортизації.

Метод амортизації інших необоротних матеріальних активів обирається підприємством самостійно, з урахуванням очікуваного способу одержання економічних

вигід від їх використання. НП(С)БО 7 передбачає такі методи амортизації: прямолінійний та виробничий. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може також нараховуватися у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50% вартості, яка амортизується, і решта 50% вартості у місяці їх виключення зі складу активів, або відразу у першому місяці використання у сумі 100 % вартості.

### **7. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

У діяльності підприємства виникають довгострокові витрати, які забезпечують можливість отримання доходу протягом тривалого періоду, але не втілені у конкретну матеріальну форму. Вони не відчутні на дотик і непомітні. Внаслідок того, що вони не виражені у матеріальній формі, не мають фізичних властивостей, їх не можна віднести до об'єктів основних засобів, виробничих запасів, готової продукції або товарів. Але за їх придбання підприємство сплачує гроші. Цей особливий вид засобів називають нематеріальними активами. Вони використовуються у комерційній діяльності для одержання доходу.

У міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" в п. 8 зазначається, що до нематеріальних активів відносять наукові знання, розробку та запровадження нових технологій і систем, ліцензії, інтелектуальну власність, ринкові дослідження та торгові марки (включаючи марки товару та назву видань). Прикладами об'єктів, які включають у ці широкі поняття, є комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпорт, привілеї, взаємовідносини клієнтів чи постачальників, прихильність клієнтів, частка ринку та маркетингові права.

Податковий кодекс України містить таке визначення (ст. 14, п. 14.1.120): "Нематеріальні активи - право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами".

У НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи" визначено, що нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Монетарними активами є гроші, а також інші активи, які мають бути отримані у визначеній сумі грошей. До монетарних статей відносять грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторську і кредиторську заборгованість, що буде погашено грошовими коштами, і фінансові інвестиції. Усі інші активи - немонетарні - запаси, меблі, станки, але вони не є нематеріальними активами, бо мають фізичне вираження.

Згідно з НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи" бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

- - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- - права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо);
- - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);



- - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

- - незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;
- - інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Облік нематеріальних активів має забезпечити інформацію про їх наявність і вартість, правильність визначення і списання зносу (амортизації), достовірні дані про призначення й ефективність використання кожного активу.

Відповідно до НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи" придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо підприємство здійснює його контроль, існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відобразити в балансі за умов, якщо підприємство має:

- - намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- - можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу;
- - інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- - витрати на дослідження;
- - витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- - витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- - витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- - витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань.

Придбання (створення) нематеріальних активів є капітальними інвестиціями, що обліковуються за дебетом субрахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів". Аналітичний облік ведеться щодо кожного об'єкта. У витрати включають ціну придбання, мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, та інші витрати, безпосередньо пов'язані з його придбанням і доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Придбані (створені) нематеріальні активи оприбутковують на підставі документів з їх придбання: дебет рахунку 12 "Нематеріальні активи" і кредит рахунку 15.

Надходження та оприбуткування будь-якого об'єкта нематеріальних активів на підприємстві потрібно підтвердити відповідним первинним документом, в якому вказуються докладна характеристика об'єкта, його первісна вартість, строк корисного використання, норма зносу (амортизації), підрозділ, у якому буде використовуватися об'єкт; підписи посадових осіб, що прийняли об'єкт, з доданням документів, у яких описується сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання.

З метою ведення на підприємствах (в організаціях, установах тощо) обліку та контролю об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і

раціоналізаторських пропозицій) Державний комітет статистики України затвердив форми первинної облікової документації.

Затверджено шість таких форм:

- - Форма № ІВ-1 "Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані в Україні";
- - Форма № ІВ-2 "Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані до компетентних органів іноземних держав";
- - Форма № ІВ-3 "Журнал реєстрації використаних винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографії) інтегральних мікросхем";
- - Форма № ІВ-4 "Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій";
- - Форма № ГВ-5 "Заява про раціоналізаторську пропозицію";
- - Форма № ІВ-6 "Акт про використання об'єкта права інтелектуальної власності".

Згідно з наказом Міністерства фінансів України "Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" діють такі форми первинних документів з обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів:

- - Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1);
- - Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2);
- - Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3);

Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4).

Акт введення (типова форма № НА-1) застосовується для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності. Акт складається приймальною комісією в одному примірнику при оформленні введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності. Акт заповнюється на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо). В акті подається характеристика об'єкта права інтелектуальної власності, порядок його використання, особливості і переваги. Акт підписують члени комісії, які його складають, головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства.

Інвентарну картку обліку (типова форма № НА-2) застосовують для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності. Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на підставі акта (типова форма № НА-1).

Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності (типова форма № НА-3) застосовується для оформлення вибуття таких об'єктів при їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, яказначається керівником підприємства для визначення доцільності списання об'єкта. Акт затверджується керівником підприємства. Перший примірник акта передається в бухгалтерію і є підставою для списання об'єкта, другий залишається в особи, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності.

Інвентаризаційний опис (типова форма № НА-4) складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації. При інвентаризації наявність об'єктів права інтелектуальної власності установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Вона складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Нематеріальні активи обліковуються на рахунку 12 "Нематеріальні активи". Рахунок 12 - активний, за дебетом якого відображається придбання або отримання в результаті розробки нематеріальних активів та сума їх дооцінки, за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" має шість субрахунків:

- - 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";
- - 127 "Інші нематеріальні активи".

На субрахунку 121 ведеться облік прав користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище; на субрахунку 122 - користування земельною ділянкою, користування будівлею, право на оренду приміщень тощо; на субрахунку 123 - на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо); на субрахунку 124 - на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці (у тому числі ноу-хау тощо); на субрахунку 125 - комп'ютерні програми, копії даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо; на субрахунку 127 - права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв, інші нематеріальні активи.

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться за видами та окремими інвентарними одиницями у цілих гривнях (без копійок). Копійки, якщо вони є, списують у витрати виробництва при оприбуткуванні нематеріальних активів. Для аналітичного обліку використовують інвентарні картки або спеціальну книгу. Аналітичний облік гудвілу і негативного гудвілу ведеться за об'єктами придбання.

Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів здійснюється в журналі № 4,

Нарахування амортизації нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи" здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби".

Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи.

Амортизаційні відрахування при цьому провадяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Узагальнення інформації про суму зносу (амортизації) нематеріальних активів і гудвілу відображається в журналі 4. Нематеріальні активи вибувають з підприємства в результаті їх реалізації, безоплатної передачі, ліквідації тощо.

Під час реалізації нематеріальних активів, як правило, їх включають до групи вибуття, аналогічно як основні засоби.

Операції з реалізації нематеріальних активів оформляють рахунками-фактурами, а інше вибуття – актами.

#### **Кореспонденція рахунків з обліку нематеріальних активів:**

Придбані нематеріальні активи безготівковим шляхом:

а) нараховано за одержані нематеріальні активи Дт 154 Кт63, 68

б) оприбутковано нематеріальні активи Дт12 Кт154

в) з поточного рахунку оплачено за нематеріальні активи Дт63, 68 Кт31

Одержані нематеріальні активи безкоштовно Дт12 Кт 424

Одержані нематеріальні активи від учасників в рахунок внеску для формування статутного капіталу Дт12 Кт40

Нараховано знос (амортизацію) нематеріальних активів Дт 23, 91, 92, 93 Кт133

#### **Питання для самоконтролю:**

1. Основні засоби: сутність, класифікація та первинна оцінка.
2. Документування господарських операцій з руху основних засобів.
3. Аналітичний та синтетичний облік основних засобів.
4. Облік зносу (амортизації) основних засобів.
5. Визнання, оцінка нематеріальних активів.
6. Облік зносу нематеріальних активів.
7. Облік інших необоротних матеріальних активів.

**Рекомендована література:** [1, 5-10, 12, 14, 23, 30, 33, 42, 50, 51, 54, 60, 65]

### **ТЕМА: «ОБЛІК ЗАПАСІВ»**

#### **План**

1. Поняття, визнання та класифікація запасів.
2. Первинна оцінка запасів.
3. Оцінка вибуття запасів.
4. Облік придбання та використання запасів.

**Мета:** формування у студентів знань щодо поняття запасів, обліку їх придбання та використання.

**Ключові поняття та терміни:** активи, запаси, методи оцінки вибуття запасів, первісна вартість.

#### **1. ПОНЯТТЯ, ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАПАСІВ.**

Функціонування будь-якого підприємства неможливе без наявності на його балансі запасів. Адже, саме запаси на промисловому підприємстві забезпечують технологічний цикл за схемою: постачання → виробництво → реалізація.

Визначення запасів, порядок їх оцінки, визнання і відображення у звітності описується в НП(С)БО 9 “Запаси”.

Під запасами розуміють активи, які :

- 1) утримуються для подальшого продажу за умови ведення звичайної господарської діяльності;
- 2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- 3) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Запаси визначаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримас в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірною визначена. Майбутня економічна вигода, втілена в актив, є потенціалом, який може сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів на підприємство. Отже, не всі матеріальні цінності визнаються активами і, таким чином, не можуть обліковуватися в складі запасів і не будуть відображатись в складі активів при складанні фінансової звітності. Наприклад, запаси, придбані для благодійної діяльності, не відображаються в складі активів, а обліковуються як витрати.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси промислового підприємства включають:

- 1) сировину, основні і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- 2) незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;
- 3) готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- 4) товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- 5) використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

## **2. ПЕРВИННА ОЦІНКА ЗАПАСІВ**

Значна увага в національних стандартах обліку приділяється оцінці запасів, що забезпечує достовірне відображення в обліку та звітності інформації про запаси. Оцінку запасів обов'язково здійснюють у трьох випадках: при оприбуткуванні запасів, при їх списанні (вибутті), при відображенні інформації про запаси у фінансовій звітності.

Придбані чи вироблені запаси зараховуються на баланс за їх первісною вартістю. Формування первісної вартості відбувається залежно від форми надходження запасів на підприємство.

Не включаються до первинної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені: понаднормові втрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Відповідно до НП(С)БО 9 “Запаси” первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених цим Положенням. Слід зазначити, що в НП(С)БО 9 передбачений лише один випадок, при якому запаси оцінюються не за первісною вартістю. Так, при відображенні вартості запасів у фінансовій звітності підприємство застосовує найменшу з двох оцінок: первісну вартість або чисту вартість реалізації.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли чи в інший спосіб втратили первісно очікувану

економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни реалізації очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. Інакше кажучи, чиста вартість реалізації відповідає ринковій вартості запасів за мінусом витрат, яких підприємство зазнає у процесі підготовки їх до реалізації, а також безпосередньо при реалізації. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, списується на витрати звітного періоду.

У кожному наступному періоді при складанні звітності проводиться нова оцінка чистої вартості реалізації, яка порівнюється з початковою вартістю і з балансовою (якщо товари були раніше уцінені). У випадку, якщо зросла чиста вартість реалізації запасів, які раніше були уцінені, на суму збільшення чистої вартості реалізації у межах суми попередньої уцінки сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів. Новою балансовою вартістю є нижча з оцінок – первісна вартість або переглянута чиста вартість реалізації.

### **3. ОЦІНКА ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ**

В умовах ринкової економіки ціни на запаси часто змінюються під впливом чинників попиту і пропозиції. Підприємство оприбутковує один і той же вид запасів впродовж звітного періоду багато разів за різною первісною вартістю. При цьому постає питання оцінки витрачених запасів та їх залишку на кінець звітного періоду. При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті згідно П(С)БО 9 їх оцінка здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу (тільки для підприємств роздрібною торгівлі).

Не виключається одночасне застосування одразу декількох методів, лише з одним обмеженням: для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів. Тобто, допустима ситуація, коли в обліку підприємства різні запаси оцінюватимуться по-різному, якщо є можливість підтвердити різницю в умовах їх використання. Слід пам'ятати, що вибраний метод оцінки запасів є незмінним протягом звітного періоду.

Метод ідентифікованої собівартості використовується для запасів, що відпускаються для спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють одне одного. Він передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент визначити вартість, час витрачання певної одиниці запасів, а також вартість запасів, які залишилися на підприємстві. Даний метод доцільно застосовувати для запасів, які мають значну вартість. При використанні методу ідентифікованої собівартості вартість запасів, що вибули, і кінцеві залишки обліковуються за їх індивідуальною вартістю.

Згідно НПБО 9 “Запаси” оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Тобто, вказаний метод передбачає розрахунок вартості одиниці запасів, виходячи з середніх цін.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходження запасів. Даний метод простий, систематичний і об'єктивний, перешкоджає маніпулюванню даними в сторону

штучного завищення або заниження вартості запасів, забезпечує відображення у балансі суми запасів, яка приблизно збігається з поточною ринковою вартістю.

Оцінка запасів за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), що встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Норми затрат і ціни повинні регулярно перевірятися і переглядатися для максимального наближення до фактичних. Зазначений метод на практиці застосовується досить рідко. В умовах росту цін та частої зміни технологій застосовувати метод нормативних затрат не досить просто, але його використання забезпечує надійний контроль як за витратами запасів так і за їх залишками.

#### **4. ОБЛІК НАДХОДЖЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЗАПАСІВ.**

##### **Документальне оформлення руху запасів**

Документальне оформлення руху виробничих запасів і МШП 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.

Виробничі запаси та МШП можуть надходити на склад підприємства від постачальників, від підзвітних осіб, з виробничих цехів, в результаті ліквідації основних засобів, з інших складів, за результатами інвентаризації тощо. В зв'язку з цим при надходженні запасів використовують різні форми первинних документів.

Виробничі запаси та МШП надходять від постачальників із супровідними документами (рахунками-фактурами, рахунками, товаротранспортними накладними і іншими документами, що підтверджують кількість вантажу, засвідчують постачальника та порядок сплати). Цінності, що надійшли без супроводжуваних документів і рахунків-фактур називають "невідфактуровані поставки".

Отримання запасів безпосередньо у постачальника чи у транспортної організації здійснюється матеріально-відповідальною особою, на яку виписується довіреність (ф. М-2). Довіреності видаються під розписку і фіксуються в спеціальному журналі реєстрації довіреностей.

Виробничі запаси та МШП надходять, як правило, на склад підприємства. Під час прийому їх потрібно ретельно перевірити на відповідність кількості, якості, асортименту, що вказані в супроводжуваних документах. У випадках, коли є розбіжності кількості і якості з даними супроводжуваних документів, а також матеріалів, що надійшли без платіжних документів, складають акт про приймання матеріалів (ф. М-7). При цьому створюють комісію, в яку обов'язково включають матеріально-відповідальну особу (далі – МВО) та представника постачальника (чи незацікавленої сторони).

При виявленні нестачі чи псуванні запасів, що надійшли залізничним, водним чи повітряним транспортом складають комерційний акт. Цей акт є основою для подання претензій до залізниці, пароплавства тощо про відшкодування збитків.

У разі надходження вантажу на склад без документів відділ постачання виписує Наказ складу про прийом вантажу без документів. Якщо не виявлено розбіжностей кількості і якості вантажу з даними супроводжуваних документів складають прибутковий ордер (ф. М-3). Якщо запаси надходять на склад з цехів виробництва чи з інших складів, то їх оприбутковують за допомогою накладної на внутрішнє переміщення матеріалів (ф. М-11), яка виписується у двох примірниках.

Первинні документи постачальників реєструють в журналі обліку надходження вантажів (ф. М-1).

Порядок документального оформлення операцій з відпуску виробничих запасів зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються: систематично на виробничі потреби або разово на адміністративні, виробничі та інші потреби. Основними документами, що відображають відпуск матеріалів зі складу, є

лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів.

Лімітно-забірні картки призначені для багаторазового відпуску запасів (протягом місяця). У лімітно-забірних картках визначається місячний ліміт відпуску запасів певного номенклатурного номеру (або декількох номерів). Ліміт визначається виходячи з виробничої програми та діючих норм витрат з урахуванням існуючих у цехах залишків невикористаних матеріалів на початок місяця. Лімітно-забірні картки виписуються у двох примірниках: один до початку місяця передається цеху-споживачу, другий – складу. Комірник постійно робить відмітку про кількість відпущеного матеріалу в обох примірниках лімітно-забірної картки і визначає залишок (сальдо) невикористаного ліміту. Факти відпуску підтверджуються двома підписами: зав.складом і одержувача матеріалів.

Зверхлімітний відпуск запасів на виробництво оформляють актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. М-10). До зверхлімітного відпуску відносяться: додатковий відпуск запасів при перевиконанні підрозділами виробничих програм, при перевитратах по поважній причині, при виправленні браку тощо. В акті-вимозі вказують причину зверхлімітного відпуску. Він виписується в двох екземплярах (один – для отримувача, другий – залишається в комірника).

Для оформлення одноразового відпуску та при переміщенні всередині підприємства (від однієї МВО до іншої) матеріальних цінностей використовують накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. М-11). Вона також виписується в двох екземплярах. Стороннім організаціям видача запасів оформляється наказами і накладними, товаро-транспортними документами, рахунками-фактурами.

Первинні документи по надходженню і витрачання виробничих запасів фіксуються в реєстрі приймання-здачі документів (ф. М-13). Реєстр складається в одному екземплярі та передається МВО разом з первинними документами в бухгалтерію (згідно графіку документообороту).

Первинні документи, призначені для оформлення операцій з руху запасів є підставою для ведення бухгалтерського і складського обліку запасів.

#### **4.1. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА СКЛАДІ**

Існує три методи побудови обліку виробничих запасів та МШП: паралельно-картковий, оборотних відомостей і оперативно-бухгалтерський (сальдовий). Останній найбільш прийнятний і прогресивний. Суть його полягає в тому, що кількісно-сортний облік ведеться на складах, а в бухгалтерії облік матеріальних цінностей ведуть тільки у грошовому виразі в розрізі синтетичних рахунків, субрахунків, груп, матеріально-відповідальних осіб.

На складах облік наявності і руху виробничих запасів і МШП будується по картковій системі. На кожен номенклатурний номер запасів відкривається окрема картка типової форми М-12 ( для МШП – МШ-2). Іноді замість карток складського обліку ведуть книги складського обліку. Картки складського обліку відкриваються в бухгалтерії і видаються комірнику під розписку в спеціальному реєстрі. В картці проставляють найменування, номенклатурний номер, норми запасу, місце збереження цінностей тощо.

Всі операції з матеріальними цінностями комірник відображає в картках на підставі первинних документів. При цьому в картках вказують дату, порядковий номер запису та документу, найменування постачальника чи одержувача тощо. Після кожного запису в картку комірник виводить залишок відповідного запасу, який повинен відповідати фактичній наявності.

Після записів в картки складського обліку комірник згідно графіка документообороту здає первинні документи до бухгалтерії. Передача документів оформляється спеціальним реєстром приймання-здачі документів (ф. М-13).

Важливе місце в обліку за сальдовим методом займає книга (відомість) залишків матеріальних цінностей, записи в яку здійснюють комірники шляхом переносу залишків з



складських карток. За допомогою даної книги (відомості) порівнюють дані складського сортового обліку з бухгалтерським вартісним. Комірник може складати та передавати до бухгалтерії звіт про рух матеріальних цінностей.

#### **4.2. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В БУХГАЛТЕРІЇ**

Аналітичний облік руху виробничих запасів та МШП в бухгалтерії ведуть по окремим групам, матеріально-відповідальним особам, рахункам в спеціальних облікових реєстрах (відомостях). Важливо відображувати рух цінностей по кожному складу окремо, показники по надходженню запасів та розрахунок вартості вибуття запасів. При цьому слід розподіляти транспортно-заготівельні витрати, які включаються до первинної вартості запасів та відображаються на окремому субрахунку. Ці витрати слід розподіляти щомісячно між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць. Сума ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього % ТЗВ і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття запасів. середній %ТЗВ знаходять за формулою:  $((\text{ТЗВ на початок місяця} + \text{збільшення ТЗВ протягом місяця}) / (\text{вартість запасів на початок місяця} + \text{вартість запасів, що надійшли за місяць})) * 100\%$ .

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству виробничих запасів і МШП призначено рахунок 20 “Виробничі запаси”. Цей рахунок активний, балансовий, призначений для обліку господарських засобів. По Д-ту рахунку 20 “Виробничі запаси” відображають надходження (оприбуткування) виробничих запасів, їх дооцінку, по К-ту – вибуття виробничих запасів, уцінку тощо. Вартість окремих видів виробничих запасів обліковується на відповідних субрахунках рахунку 20 “Виробничі запаси”.

Для обліку наявності та руху МШП призначено рахунок 22 “МШП”. За дебетом рахунку 22 “МШП” відображають за первинною вартістю придбані (отримані) або виготовлені МШП, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск МШП в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестачі і втрат від псування таких предметів.

Вартість отриманих ТМЦ відображається на рахунках з їх обліку без врахування суми ПДВ (Д-т 20 “Виробничі запаси”, 22 “МШП” К-т 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 372 “Розрахунки з підзвітними особами” тощо). Одночасно роблять запис на суму ПДВ: Д-т 64 “Розрахунки за податками й платежами” К-т 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 372 “Розрахунки з підзвітними особами”).

ТЗВ збирають, як правило, по Д-ту окремого субрахунку, який підприємство вводить самостійно.

Приклад розподілу транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат

Зміст	Вартість запасів, тис. грн. (рахунки 20, 22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати, тис. грн. (окремий субрахунок)
1	2	3
1. Залишок на початок місяця	150	25
2. Надійшло за місяць	300	50
3. Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано та інше вибуття - природний убуток, нестачі, псування, уцінка, безоплатна передача тощо)	400	67*

4. Залишок на кінець місяця (ряд. 1 + ряд. 2 - ряд. 3)	50	8
---	----	---

\*Сума транспортно-заготівельних витрат, що за розподілом припадає на запаси, які вибули у звітному місяці, становить:

$$\begin{array}{r} 25 + 50 \\ \text{-----} \times 400 = 67. \\ 150 + \\ 300 \end{array}$$

Синтетичні дані з надходження і витрачання виробничих запасів та МШП відображають в окремих журналах з обліку витрат підприємства (журнал 5), розрахунків з постачальниками (журнал 3), розрахунків з підзвітними особами (журнал 3). Відображені в журналах дебетові обороти по рахункам 20 “Виробничі запаси”, 22 “МШП” записують в Головну книгу в кореспонденції з іншими рахунками, а кредитові обороти - загальними сумами (без поділу за кореспондуючими рахунками).

Звірку аналітичного бухгалтерського обліку виробничих запасів та МШП з синтетичним здійснюють щомісячно шляхом порівняння оборотів і залишків, відображених в Головній книзі і в відповідних відомостях.

**Питання для самоконтролю:**

1. Поняття запасів та їх значення.
2. Визнання та класифікація запасів.
3. Первинна оцінка запасів.
4. Оцінка вибуття запасів.
5. Документальне оформлення надходження запасів.
6. Документальне оформлення вибуття запасів.

**Рекомендована література:** [1, 6, 7, 14, 23, 33, 42, 44, 50, 51, 54, 60]

## ТЕМА 9: «ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ»

### План:

1. Облік короткострокових та довгострокових кредитів
2. Облік розрахунків за податками та платежами.

### Питання для самостійного вивчення:

1. Облік довгострокових зобов'язань по облігаціях.
2. Облік довгострокових зобов'язань з оренди.
3. Облік інших довгострокових зобов'язань.

**Мета:** формування у студентів знань щодо зобов'язань підприємства.

**Ключові поняття та терміни:** зобов'язання, кредити, податки, збори.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками ведеться на рахунку **50 «Довгострокові позики»**.

**За кредитом рах. 50** відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових позик у довгострокові. **По дебету** – погашення заборгованості по кредиту та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту окремо та строками погашення.

Облік за кредитами банків строк погашення яких не перевищує 12 місяців з дати балансу ведеться на рахунку **60 «Короткострокові позики»**.

**За кредитом рах. 60** відображаються суми одержаних короткострокових позик. **По дебету** – погашення заборгованості по кредиту та переведення до довгострокових зобов'язань.

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту окремо та строками погашення.

Відображено отримання кредиту:

Дт 30, 31 Кт 50, 60

За рахунок позики банку придбано цінні папери

Дт 14, 35 Кт 50, 60

Відображено переведення короткострокової позики банку в довгострокову:

Дт 60 Кт 50

Проведено розрахунок з постачальниками за рахунок позики банку:

Дт 63 Кт 50, 60

Проведено розрахунки з бюджетом за рахунок позики банку:

Дт 64 Кт 50, 60

Нараховано відсотки за користування позикою банку:

Дт 951 Кт 684

Перераховано відсотки за користування позикою банку:

Дт 684 Кт 31

Документами, які засвідчують отримання і повернення кредиту є виписки банку та платіжні доручення.

Узагальнення інформації про стан розрахунків щодо отримання та повернення кредитів здійснюється в журналі 2.

## 2. Облік розрахунків за податками та платежами.

**Податки** – це обов'язкові платежі підприємства та окремих осіб.

**Податки** – це законодавчо встановлений державою обов'язків внесок до бюджету відповідного рівня з метою формування централізованих фінансових ресурсів.

**Обов'язкові платежі** – це система встановлених законодавством внесків та відрахувань юридичних та фізичних осіб, що формують доходи державного бюджету.

**До загальнодержавних податків відносяться:**

1. [Податок на прибуток підприємств](#)
2. [Податок на доходи фізичних осіб](#)
3. [Податок на додану вартість](#)
4. [Акцизний податок](#)
5. [Екологічний податок](#)
6. [Плата за користування надрами](#)
7. [Плата за землю \(фізичні особи\)](#)
8. [Державне мито](#)
9. [Рентна плата](#)

Детально по кожному податку можна переглянути інформацію <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnodержavni-podatki/>

**До загальнодержавних зборів відносяться:**

1. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу
2. Збір за користування радіочастотним ресурсом України

3. Збір за спеціальне використання води
4. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів
5. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства
6. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками
7. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
8. Плата за використання інших природних ресурсів

**До місцевих податків належать:**

1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
2. Єдиний податок для юридичних осіб
3. Єдиний податок для суб'єктів підприємницької діяльності-фізичних осіб
4. Транспортний податок
5. Єдиний податок для юридичних осіб - сільськогосподарських товаровиробників (IV група)
6. Плата за землю (у складі податку на майно)

**До місцевих зборів належать:**

1. Збір за місця для паркування транспортних засобів
2. Туристичний збір

Для узагальнення інформації про розрахунки за всіма видами платежів до бюджету використовується **рах. 64 «Розрахунки за податками та платежами»**. Рахунок пасивний, по кредиту відображається нарахування суми податку, по дебету – її погашення, списання.

Перерахування податків до бюджету відображається таким бухгалтерським записом:  
Дт 64 Кт 30, 31

**Питання для самоконтролю:**

1. Що відноситься до поточних зобов'язань?
2. Яка відмінність між постачальниками та підрядниками?
  1. Що передбачає акцепт документу?
  2. Якими первинними документами оформлюються розрахунки з постачальниками?
  3. На якому рахунку ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками?
  4. Що таке вексель?
  5. Які існують види векселів?
  6. Чи буде дійсним вексель в якому відсутній будь-який реквізит?
  7. Чи буде дійсним вексель, в якому не зазначено термін погашення?
  8. Який рахунок призначені для обліку векселів виданих? Дайте йому характеристику.
  9. Що є регістром синтетичного обліку векселів виданих?
  10. Як ведеться аналітичний облік векселів виданих?
  11. Кредит – це ...
  12. Що є початковим процесом кредитування?
  13. Що є другим етапом процесу кредитування?
  14. Який документ є регістром синтетичного обліку розрахунків з банками за кредитами?

**Рекомендована література:** [1, 6, 7, 14, 23, 33, 42, 44, 50, 51, 54, 60]

## ТЕМА «ОБЛІК ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ»

### План

1. Заробітна плата та її регулювання; поняття, види, форми заробітної плати
2. Порядок нарахування погодинної та відрядної оплати праці
3. Нарахування виплат, що проводяться на основі середнього заробітку
4. Види утримань із заробітної плати
5. Синтетичний і аналітичний облік заробітної плати
6. Облік розрахунків за страхування

### **1. Заробітна плата та її регулювання; поняття, види, форми заробітної плати**

**Заробітна плата** - це винагорода обчислена у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану роботу.

Оплата праці ґрунтується на тарифній системі, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки і тарифно - кваліфікаційні довідники.

Тарифні сітки (схема посадових окладів) формуються на основі тарифної ставки робітника першого розряду (перевищує законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати) і міжкваліфікаційних співвідношень розмірів тарифних ставок наступних розрядів до першого.

Центральним поняттям організації праці є визначення сфери застосування адекватних умовам підприємства систем та форм оплати за виконану роботу.

До норм оплати праці належать гарантії: за роботу в понаднормований час; за роботу в святкові, неробочі і вихідні дні; за роботу в нічний час; за час простою не з вини працівника; за брак не з вини працівника; працівник молодшим від 15-ти років при скороченій тривалості їх щоденної роботи.

Гарантії оплати працівникам: щорічних відпусток; за час виконання державних обов'язків; за час підвищення кваліфікації з відривом від виробництва; за час обстеження в медичних установах; переведення за станом здоров'я на легшу роботу; тимчасово переведення на іншу роботу з виробничої необхідності; для вагітних жінок, які мають дітей віком до 3-х років; за виробниче навчання; для донорів.

Гарантії та компенсації при: переїзді на роботу в іншу місцевість; службових відряджень; роботі у польових умовах.

Зазначенні норми і гарантії в оплаті є мінімальними державними гарантіями, які підприємства можуть самостійно розширювати, передбачивши їх у колективному договорі.

Однією зі складових виробничого процесу є наймані працівники, які називаються персоналом. Від кількісного і якісного складу персоналу значною мірою залежить продуктивність праці, випуск і реалізація продукції, фінансові результати.

Облік персоналу забезпечує інформацію про списків склад у розрізі категорій, професій, кваліфікації, освіти, стажу роботи, віку, національності та інших показників. Аналіз даних про персонал дає можливість виявити основні кількісні та якісні характеристики трудового колективу, знайти резерви для подальшого поліпшення щодо чисельності та якості його складу, цілеспрямовано формувати команду управлінців та виконавців високого рівня, які здатні забезпечити успішне функціонування й тривале існування підприємства.

Особовий склад персоналу обліковується відділом кадрів, який фіксує його наявність, зміни у складі працівників та їх причини. Відділ кадрів відкриває особову справу на кожного працівника, веде облік приймання, переміщення та звільнення особового складу,

оформляє надання відпусток, присвоєння кваліфікації, змін тарифних ставок і окладів та інших оперативні дані (дні народження, вихід на пенсію, наявність пільгових категорій працівників тощо). Такі дані відображаються в особових справах на основі записів про приймання, переміщення чи звільнення, наказів і розпоряджень адміністрації та інших документів. Накази щодо руху персоналу обов'язково доводяться до відома працівників бухгалтерії, які ведуть облік розрахунків з оплати праці.

Згідно наказу № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» затверджено і введено в дію типові форми первинної облікової документації підприємств, установ і організацій:

№ П-1 «Розпорядження про прийняття на роботу»;

№ П-2 «Особова картка працівника»;

№ П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпусток» »;

№ П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»

Облік розрахунків по заробітній платі з робітником підприємства починається з Розпорядження про прийняття на роботу. У розпорядженні зазначається на яку роботу і з якого часу зараховується робітник, умови оплати праці (оклад, відрядна або погодинна форма оплати праці, розряд, табельний номер, який надалі зазначається у всіх документах працівника, проте, доцільно було б зазначати у графі замість табельного номеру ідентифікаційний номер працівника). При прийомі на сезонну або тимчасову роботу зазначається на який термін приймається робітник.

Керівник структурного підрозділу — начальник (майстер) цеху (відділу) робить висновок про можливість зарахування: на зворотній стороні проекту розпорядження вказується, ким може бути прийнятий на роботу той, хто наймається, по якому розряду, чи з яким окладом і тривалість строку випробування.

Згода працівника з умовами праці, результати переговорів, в разі необхідності медичного огляду, відмітки про проходження інструктажу з техніки безпеки, протипожежному мінімуму та інші відмітки проставляються на зворотній стороні форми.

Розпорядження про прийом на роботу працівника, якому встановлюють оклад, візується у відповідній службі підприємства (організації) для підтвердження вакантної посади і окладу, що встановлюються за штатним розписом. Підписаний керівником підприємства (організації) розпорядження оголошується працівнику під розписку.

На підставі підписаного розпорядження про прийом на роботу відділ кадрів заповнює документ первинного обліку форма № П-2 "Особова картка", робить відповідні записи у трудовій книжці.

Трудова книжка є основним документом про трудову діяльність працівника.

Трудові книжки ведуться на всіх працівників, які працюють на підприємстві, в установі, організації або у фізичної особи понад п'ять днів.

Працівникам, що стають на роботу вперше, трудова книжка оформляється не пізніше п'яти днів після прийняття на роботу.

Для оформлення щорічної та інших видів відпустки, що надається працівникам у відповідності з чинними законодавчими актами і положеннями, колективними договорами, контрактами та графіками відпусток застосовується "Наказ (розпорядження) про надання відпусток" (форма № П-3), який заповнюється у двох примірниках. Один залишається у відділі кадрів, другий передається до бухгалтерії. Наказ підписується начальником цеху (відділу, дільниці) та керівником підприємства (організації).

На підставі наказу (розпорядження) про надання відпустки відділ кадрів робить відмітки в особовій картці ф. № П-2 працівника, а бухгалтерія робить розрахунок заробітної плати, що належить за відпустку. При наданні відпустки без оплати поруч із зазначенням кількості днів відпустки зазначається "без оплати".

Відділ кадрів на підставі наказу про надання відпустки відмічає в особовій картці працівника дані про відпустку, а розрахунковий відділ бухгалтерії робить розрахунок суми відпускних.

При звільненні працівників, за винятком тих, які звільнюються вищестоящим органом, оформляється працівником відділу кадрів у двох примірниках на всіх працівників "Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)" (форма № П-4). Один екземпляр залишається у відділі кадрів, а другий передається в бухгалтерію. Наказ підписується начальником (майстром) цеху (відділу, дільниці) та керівником підприємства (організації). В даному наказі зазначається дата звільнення, табельний номер працівника, назва професії, структурний підрозділ, причина та підстава звільнення.

На підставі наказу (розпорядження) про припинення трудового договору бухгалтерія робить розрахунок із працівником.

Після розгляду ведення обліку особового складу доцільно висвітити облік відпрацьованого часу та порядок нарахування погодинної заробітної плати.

Особливе значення для бухгалтерії має табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати, в якому відображаються дані про кожного працюючого щодо явок і неявок на роботу за кожен день і разом за місяць. Явки і неявки мають відповідні буквені та цифрові коди, наприклад:

- години (дні) роботи кодуються відповідно "Р" або "01",
- нічні години роботи кодуються відповідно "н" або "02",
- цілозмінні простої кодуються відповідно "цп" або "30".

У таблиці за місяць вказується кількість відпрацьованих днів разом, годин разом, у тому числі надурочних, нічних, вечірніх, кількість днів неявок, кількість вихідних та святкових днів. Такі дані важливі не лише для нарахування робочого часу персоналові підприємства.

Табелі ведуть у розрізі цехів, відділів, дільниць та інших структурних підрозділів підприємства. Відповідальність за точністю наведених даних покладається на табельників або інших відповідальних осіб (майстрів, начальників цехів, бригадирів), Облік неявок на роботу здійснюється на основі відповідних документів (довідок медичних установ, довідок шкіл та навчальних закладів, довідок про участь у судових засіданнях, тощо).

Табелі здаються до бухгалтерії для нарахування заробітної плати, а тому доцільно їх складати за окремими категоріями працюючих (робітники, керівники, спеціалісти), за місцями роботи (цехи, дільниці, бригади, зміни), виконуваними функціями (черговий слюсар, наладчик, електрик), за виготовлення замовлень, робіт чи послуг. Ці дані потрібні для складання бухгалтерських проводок і віднесення заробітної плати за призначенням на ті чи інші види продукції, статті витрат.

Табелі використовуються також для економічного аналізу, де наводяться дані про відпрацьовані людино – дні, людино – дні цілеспрямованих простоїв, щорічні відпустки, відпустки на навчання, відпустки за вагітністю і родами, хвороби, інші неявки, які дозволені законом, неявки з дозволу адміністрації, в тому числі з ініціативи адміністрації, прогули, страйки, кількість святкових і вихідних людино – днів понаднормові людино – дні роботи, внутрішні – змінні простої та деякі інші показники використання робочого часу.

Метою подібного контролю є виявлення неявок (запізнь, надурочної роботи), забезпечення точності фіксування робочого часу, що важливо для нарахування заробітної плати погодинникам та визначення виконання норм виробітку відрядників.

## **2. Порядок нарахування погодинної та відрядної оплати праці**

**Погодинна оплата праці** - залежить від відпрацьованого часу і встановлених тарифних ставок чи посадових окладів.

**Погодинна підсистема має дві форми:**

**Погодинна проста** оплата здійснюється за кількість відпрацьованих годин (днів) встановлених тарифних ставок чи посадових окладів.

**Погодинно-преміальна** оплата здійснюється, як і при простій погодинній формі, але крім того працівнику виплачується премія за особливі умови роботи.

**Для складання розрахункових відомостей для погодинної оплати праці необхідно використовувати:**

- таблиці використання робочого часу (для розрахунку погодинної заробітної плати та інших доплат - нічні, надурочні, простої за час непрацездатності тощо);
- довідки-розрахунки бухгалтерії (на додаткову заробітну плату);
- розрахункові відомості за минулий місяць (для розрахунку прибуткового податку);
- виконавчі листи (на утримання за рішенням судових органів);
- заяви працівників (на утримання та перерахування частини заробітної плати);
- платіжні відомості (на видачу авансів);
- інші документи.

**Відрядна оплата праці** - залежить від виготовленого обсягу продукції.

**Відрядна підсистема має такі форми оплати праці:**

**Пряма відрядна** оплата залежить від обсягу виготовленої продукції та розцінок.

**Відрядно-преміальна** оплата праці залежить від суми заробітку за відрядними розцінками й обсягу виготовленої продукції та встановлених розміру премій.

**Непряма відрядна** використовується для оплати праці допоміжних працівників у процентах від заробітку основних, яких вони обслуговують, що стимулює продуктивність праці допоміжного персоналу.

**Відрядно-прогресивна** форма оплати ґрунтується на тому, що зі збільшенням обсягу виготовлення продукції зростає розцінка.

**Акордна форма** передбачає нарахування заробітної плати за наперед визначену роботу, виконану в обумовлений час.

**Колективно-відрядна** форма застосовується у промисловості при випуску продукції на кінцевій операції і розподілі загальної суми заробітку між членами бригади пропорційно до їх тарифного заробітку.

У міру виконання обсяги робіт фіксуються в індивідуальних або бригадних нарядах.

Первинними документами з обліку виробітку є **рапорти**, відомості виробітку бригад.

Операції, які передбачені технологічним процесом, оплачуються нарядами на відрядні роботи, а різні доплати – за листами на доплату. Наряд – це комбінований документ, у якому вказується завдання на виконання певних робіт, і підтвердження фактичного обсягу виконаних робіт. Оплата часу простоїв, які сталися не з вини працівника оформляються листком обліку простоїв. На оплату робіт із виправлення браку продукції виписується окремий наряд з відміткою „виправлення браку”.

Для виплати заробітної плати оформляються розрахунково – платіжні відомості, платіжні відомості та видаткові касові ордери.

Оплата праці має певну структуру, яка визначається співвідношенням таких її частин:

1. основної заробітної плати (винагорода за виконану роботу працівникам за тарифними ставками чи окладами і за відрядними розцінками за обсяг роботи);
2. додаткової заробітної плати (винагорода за роботу понад встановлені норми, за окремі показники й особливі умови праці. Сюди відносяться доплати, надбавки, компенсації, що передбачені законодавством, премії за виконання виробничих завдань і функцій);
3. інші заохочувальні та компенсаційні виплати (виплати за результатами роботи за рік, премії за спеціальними системами, компенсаційні грошові та матеріальні виплати, що не передбачені законодавством або виплачуються понад встановлені законом норми).



### 3. Нарахування виплат, що проводяться на основі середнього заробітку

#### Середній заробіток визначається для оплати праці у випадках:

- чергових і додаткових відпусток або компенсацій за невикористані відпустки;
- виконання державних і громадських обов'язків;
- пільгових годин підлітків;
- перерви у роботі матерів, які годують немовлят;
- переміщення працівників на нижче оплачувану роботу через хворобу чи виробничу необхідність;
- перебування у відрядженнях;
- вимушених простоїв;
- вихідної доплати при звільненні;
- тимчасової непрацездатності;
- відпустки з вагітності та пологів;
- інших передбачених законодавством випадках.

Для розрахунку середньої заробітної плати за час хвороби є заробітна плата роботи за останні 12 місяців роботи перед настанням страхового випадку.

Розрахунок проводиться за формулами відповідно до кроків:

#### Крок 1.

$ЗП_{\text{СЕРЕД}} = ЗП / (КД_{\text{ТВ}} - КД_{\text{ПП}})$ , де

**ЗП** – нарахована за розрахунковий період (12 календарних місяців) зарплата, з якої сплачено ЄСВ. **Не враховуються у розрахунку лікарняні та декретні.** Хоча ці виплати й обкладаються ЄСВ, вони нараховані за дні, не відпрацьовані застрахованою особою з поважної причини;

**КД<sub>ТВ</sub>** – календарні дні зайнятості (період перебування у трудових відносинах) у розрахунковому періоді;

**КД<sub>ПП</sub>** – календарні дні, не відпрацьовані з поважних причин. Місяці розрахункового періоду (з 1-го до 1-го числа), в яких застрахована особа не працювала з поважних причин, виключаються з розрахункового періоду.

**Важливо!** Святкові і не робочі дні **не виключаються** з розрахункового періоду.

#### Крок 2.

**Визначення денної виплати виходячи з розміру страхового стажу:**

$ДВ = ЗП_{\text{СЕРЕД}} * \% \text{оплати}$ , де

**%оплати** – це відсоток середньої зарплати (доходу) залежно від страхового стажу для нарахування виплат з тимчасової непрацездатності.

#### Важливо!

1. Відсотки оплати **всіх** днів хвороби ( як перших 5, так і починаючи з 6-го дня) становлять:

- 50% - за страхового стажу до 3-х років;
- 60% - від 3-х до 5 років;
- 70% від 5-8 років;
- 100% - понад 8 років,

а також деяким категоріям незалежно від розміру страхового стажу згідно з пунктом 5 частини 1 статті 24 Закону про соцстрахування (чорнобильці 1-3 категорії, донори, учасники бойових дій та інші).

#### Крок 3.

**Розрахунок суми виплати (В) за період непрацездатності:**

$V = DV * K_{\text{Доплата}}$ , де

$K_{\text{Доплата}}$  – кількість календарних днів, які підлягають оплаті:

- для **хвороби** – календарні дні, що припадають на період тимчасової непрацездатності згідно з листком непрацездатності;
- для відпустки у зв'язку з **вагітністю та пологами** - календарні дні такої відпустки згідно з листком непрацездатності.

Святкові і неробочі дні також враховуються під час підрахунку календарних днів тимчасової непрацездатності.

Для **обчислення середньої заробітної плати для оплати відпусток** виходять з виплат за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю надання відпусток поділеного на кількість календарних днів у році за мінусом святкових днів встановлених законодавством і помножити на кількість календарних днів відпустки.

З метою розподілу витрат на виплату відпусток протягом звітного періоду на підприємствах створюються резерви на виплату відпусток.

Резерв виплати відпусток створюється шляхом щомісячного його нарахування за нормативом від фактичних витрат на оплату праці, яка враховується при розрахунку середнього заробітку. Нормативи відрахувань до резерву оплати відпусток кожне підприємство розраховує самостійно.

У бухгалтерському обліку нарахування резерву оплати відпусток відображається оборотом за кредитом рахунку 471 "Забезпечення виплат відпусток" у кореспонденції з дебетом рахунків, на яких ведеться облік витрат (рахунки класу 8 "Витрати за елементами" або 9 "Витрати діяльності")

Таблиця

**Облік створення і використання резерву на виплату відпусток**

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Створено резерв із щомісячних відрахувань (у т.ч. суми соціальних внесків) для забезпечення виплат відпусток	23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	471 "Забезпечення виплат відпусток"
2	Використано частину резерву на оплату щорічної відпустки	471 "Забезпечення виплат відпусток"	661 "Розрахунки за заробітною платою"
3	Нараховані внески до соціальних фондів	471 "Забезпечення виплат відпусток"	65 "Розрахунки за страхуванням"

Якщо створеного забезпечення не вистачає для виплати відпусток у поточному періоді, сума відпускних, що перевищує резерв, нараховується наступним чином: Д-т 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності" К-т 661 "Розрахунки за заробітною платою"

Для **обчислення середньої заробітної плати під час перебування у відрядженні** необхідно заробітну плату за останні 2 місяці поділити на кількість робочих днів і помножити на кількість днів відсутності працівника.

**4. Види утримань із заробітної плати. Нарахування на фонд оплати праці.**

Згідно із статтею 127 Кодексу „Про працю” утримання із заробітної плати можуть здійснюватись тільки у випадках передбачених Законом України.

**Види утримань із заробітної плати:**

- Обов’язкові;
- Необов’язкові.

**До обов’язкових утримань із заробітної плати належать:**

- податок з доходів фізичних осіб (далі – ПДФО);
- військовий збір;

**До необов’язкових утримань із заробітної плати належать:**

- аліменти (за виконавчими листами судових органів);
- одержаний за звітний місяць аванс;
- своєчасно не повернуті або невикористані підзвітні суми;
- утримання за нестачі та розкрадання запасів;
- утримання штрафів, за брак, за псування цінностей.

**Порядок утримання ПДФО:**

З 1 січня 2016 року незалежно від суми нарахованої заробітної плати застосовується єдина ставка ПДФО, розмір якої становить 18%.

**Порядок утримання військового збору:**

Військовий збір утримується в розмірі 1,5% від нарахованої заробітної плати за усіма видами нарахувань. Виняток становить допомога по вагітності та пологах. З неї військовий збір не утримується.

Вказані утримання на рахунках обліку відображаються:

**Утримано із заробітної плати ПДФО:**

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Кт 641 «Розрахунки за податками».

**Утримано військового збір:**

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Кт 642 «Розрахунки за обов’язковими платежами».

**5. Синтетичний та аналітичний облік заробітної плати**

Для обліку нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам використовується рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». За кредитом цього рахунка відображається нарахована працівникам заробітна плата (основна і додаткова, інші нарахування), за дебетом — суми утриманих податків та платежів, виплата заробітної плати, суми інших утримань із заробітної плати.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами».

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Нарахування і виплати заробітної плати проводяться за рахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою». За рахунком 662 «Розрахунки з депонентами» ведеться облік нарахованих, але не отриманих персоналом своєчасно сум заробітної плати. Субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами» введено до Плану рахунків наказом Мінфіну від 20.10.05р. №717. Передбачено, що цей субрахунок використовують при обліку рахунків за виплатами, які не належать до фонду оплати праці, зокрема за виплатами з фонду соц. страхування від тимчасової втрати працездатності

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться за кожним працівником, видами виплат і утримань.

Аналітичний облік розрахунків із працівниками здійснюється за кожним з них за табельними номерами.

Для обліку розрахунків із працівниками використовуються такі форми типових документів:

№ П-6 “Розрахунково-платіжна відомість працівника”;

№ П-7 “Розрахунково-платіжна відомість (зведена)”.

Нарахування заробітної плати працівникам здійснюється в *розрахунковій відомості*

У відомості за кожним працівником розраховується: нарахування заробітку і виплати за звітний місяць, утримання із заробітної плати і заробітна плата до видачі. Визначення відрядного заробітку проводиться з використанням нагромаджувальних карток обліку виробітку і заробітної плати або в нагромаджувальних картках обліку заробітної плати. За нею здійснюється також і виплата заробітної плати. Виплата заробітної плати здійснюється з каси підприємства в 3-денний період (включаючи день отримання коштів з банку). Якщо не всі працівники в цей термін отримали заробітну плату, то проти них у відомості ставиться штамп або здійснюється вручну запис «Депоновано». Депоновані суми повертаються на рахунок у банку і виплачуються працівникам на їх вимогу. Аналітичний облік депонованих сум ведеться в *журналі обліку депонованої заробітної плати або в реєстрі депонованої заробітної плати*, синтетичний облік — в Журналі 5 або 5-А.

Заробітна плата може перераховуватись працівникам на їх індивідуальні рахунки (наприклад рахунки пластикових карток) в установах банків.

Відображення операцій розрахунків з працівниками в обліку наведено в таблиці.

Таблиця

ВІДОБРАЖЕННЯ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
НАРАХУВАННЯ ТА ВИПЛАТИ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Операції за кредитом субрахунка 661 «Розрахунки із зарплати»			
1	Нарахована заробітна плата за виконані роботи з ремонту об'єктів основних фондів	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
2	Нарахована заробітна плата: — працівникам основного виробництва	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	— адміністративно-управлінському персоналу	92 «Адміністративні витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»

	— працівникам, зайнятим збутом	93 «Витрати на збут»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
	— робітникам, зайнятим навантаженням-розвантаженням товарно-матеріальних цінностей	20 «Виробничі запаси»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
3	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим виправленням браку	24 «Брак у виробництві»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
4	Нарахована матеріальна допомога	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
5	Виплачено заробітну плату з каси	661 «Розрахунки за заробітною платою»	30 «Готівка»
6	Депоновано невиплачену заробітну плату	661 «Розрахунки за заробітною платою»	662 «Розрахунки з депонентами»
7	Виплачено депоновану заробітну плату на вимогу працівників	662 «Розрахунки з депонентами»	301 «Грошові кошти в національній валюті»

### 6. Облік розрахунків за страхуванням

Розмір ЄСВ дорівнює 22% від нарахованого доходу. Ставка застосовується для всіх видів заробітної плати, допомоги з тимчасової непрацездатності та по вагітності та пологах.

Ставки ЄСВ у 2019 році подані <http://www.buhoblik.org.ua/nalogi/edinyj-soczialnyj-zvnoz/1973-stavki-esv.html>

При цьому бухгалтерські записи будуть наступні:

Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 65

Право на соціальний захист гарантується загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок: підприємств, установ і організацій; Державного бюджету; страхових внесків громадян; інших джерел соціального забезпечення.

Роботодавцями сплата єдиного соціального внеску (як нарахувань так і утримань із зарплати працівників) потрібно сплачувати не пізніше за день отримання авансу та зарплати або виплати доходу, грошового забезпечення, у тому числі в безготівковій,

натуральній формі. Якщо ж вони все ще не виплачені, то сплата ЄСВ у будь-якому випадку має бути проведена не пізніше 20 числа наступного місяця.

Синтетичний облік (кредит рахунка 65 “Розрахунки за страхуванням”) ведеться в журналі 5 – витрати діяльності, або 5А – витрати за елементами.

### Тема: «ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ»

#### План

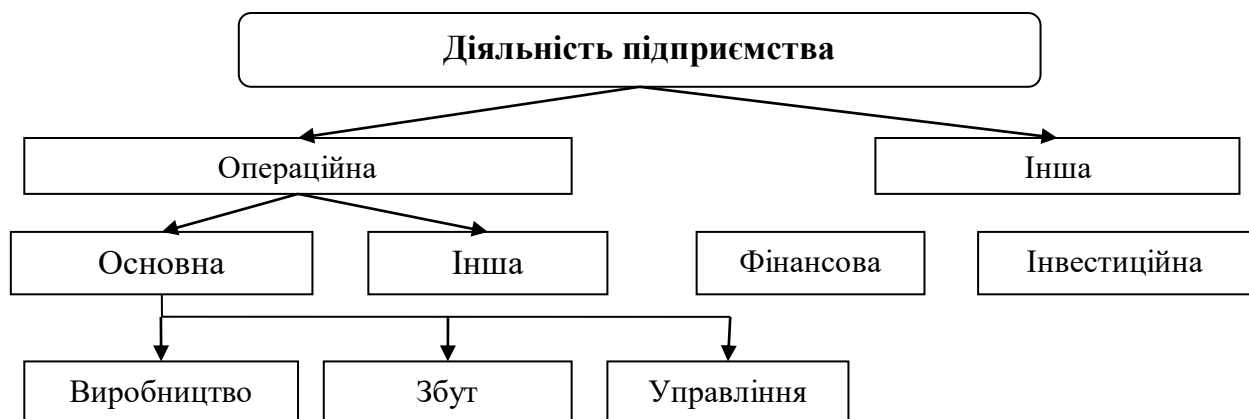
1. Характеристика видів діяльності підприємства.
2. Облік витрат діяльності.
  - 2.1. Способи обліку витрат.
  - 2.2. Облік операційних витрат.
  - 2.3. Облік витрат фінансової діяльності.
  - 2.4. Облік інших витрат.
3. Основні вимоги до визнання, складу та оцінки доходів.
4. Облік доходів діяльності.
  - 4.1. Облік доходів від операційної діяльності.
  - 4.2. Облік доходів фінансової діяльності.
  - 4.3. Облік інших доходів.
5. Порядок формування та облік фінансових результатів.
6. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків).
7. Облік податку на прибуток.

**Мета:** формування у студентів знань щодо витрат, доходів і фінансових результатів підприємства.

**Ключові поняття та терміни:** витрати, доходи, прибуток, збиток.

#### 1. Характеристика видів діяльності підприємства

Доходи, витрати та фінансові результати поділяються за видами діяльності, внаслідок яких вони виникають:



**Операційна діяльність** – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не належать до інвестиційної або фінансової діяльності.

**Основна діяльність** – це операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг), які є визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

**Інша операційна діяльність включає:**

- реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів;
- операційну оренду активів;
- отримання доходів або понесення втрат від операційної курсової різниці;
- створення резерву сумнівних боргів тощо.

**Інвестиційна діяльність** – це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

**Фінансова діяльність** – це діяльність, яка призводить до змін розміру та складу власного та позикового капіталу підприємства.

## 2. Облік витрат діяльності

### 2.1. Способи обліку витрат

Для обліку витрат можна застосовувати три варіанти ведення обліку:

- **перший варіант** ведення обліку витрат передбачає застосування для обліку витрат лише рахунків класу 9;
- **другий варіант** ведення обліку витрат передбачає застосування для обліку витрат рахунків класу 8 і 9 одночасно. При застосуванні вказаного варіанту за допомогою рахунків класу 8 накопичується інформація про операційні витрати за елементами, яка використовується для заповнення розділу 2 Звіту про фінансові результати;
- **третій варіант** ведення обліку витрат передбачає застосування для обліку витрат лише рахунків класу 8. Даний варіант може застосовуватись лише суб'єктами малого підприємництва, а також іншими організаціями, які не здійснюють комерційну діяльність.

### 2.2. Облік операційних витрат

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

#### Облік адміністративних витрат

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” визначено, що до адміністративних витрат відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, а саме:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

- інші витрати загальногосподарського призначення.

*Аналітичний облік* адміністративних витрат ведеться за статтями витрат.

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства відображаються на рахунку **92 “Адміністративні витрати”**.

За *дебетом* рахунку 92 “Адміністративні витрати” відображається сума визнаних адміністративних витрат, за *кредитом* – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

**Типові проводки по обліку адміністративних витрат**

№ n/n	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Нараховано амортизацію по основних засобах і нематеріальних активах адміністративного призначення	92	13
2.	Віднесено виробничі запаси на адміністративні витрати	92	20
3.	Передано в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети адміністративного призначення	92	22
4.	Списано витрати по відрядженню на адміністративні витрати	92	372
5.	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на адміністративні витрати	92	63
6.	Нараховано заробітну плату працівникам адміністративного персоналу	92	66
7.	Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального страхування	92	65
8.	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92

**Облік витрат на збут**

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

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

Облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг ведеться на рахунку **93 “Витрати на збут”**.

За *дебетом* рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за *кредитом* – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

**Типові проводки по обліку витрат на збут**

№ n/n	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Нараховано амортизацію по основних засобах торгівельного призначення	93	13
2.	Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	93	20
3.	Передано в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети торгівельного	93	22



	призначення		
4.	Витрати по відрядженню віднесено до витрат на збут	93	372
5.	Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту	93	66
6.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників відділу збуту до фондів соціального страхування	93	65
7.	Віднесено витрати по рекламі до витрат на збут	93	685
8.	Списано витрати на збут на фінансові результати	791	93

*Облік інших операційних витрат*

**До інших операційних витрат включаються:**

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом НБУ на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов’язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов’язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов’язаннями, що пов’язані з активами і зобов’язаннями, що пов’язані з операційною діяльністю підприємства);
  - втрати від знецінення запасів;
  - нестачі й втрати від псування цінностей;
  - визнані штрафи, пеня, неустойка;
  - витрати на утримання об’єктів соціально-культурного призначення;
  - інші витрати операційної діяльності.

Облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 “Собівартість реалізації”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, ведеться на рахунку **94 “Інші витрати операційної діяльності”**.

За *дебетом* рахунку відображається сума визнаних витрат, за *кредитом* – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

**Типові проводки по обліку інших операційних витрат**

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Нараховано амортизацію нематеріальних активів (амортизація патентів, ліцензій), які використовуються для дослідження та розробки	941	13
2.	Витрачено малоцінні та швидкозношувані предмети при проведенні досліджень і розробок	941	22
3.	Нараховано заробітну плату працівникам, які задіяні в процесі проведення досліджень і розробок	941	66
4.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників, які задіяні в процесі проведення досліджень і розробок, до фондів соціального страхування	941	65
5.	Відображено вартість реалізованої іноземної валюти	942	33
6.	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів та МШП	943	20,22
7.	Створено резерв сумнівних боргів по розрахунках з дебіторами	944	38
8.	Відображено втрати від операційних курсових різниць	945	36,63

9.	Відображено суму уцінки (знецінення) запасів	946	20,22, 25,26,28
10.	Списано суму нестач грошових коштів і матеріальних цінностей	947	10,20,22 25,26, 28,30
11.	Відображено суми вжитих економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів	948	36,63
12.	Відображено витрати підприємства на утримання об'єктів соціально-культурного спрямування	949	13,20,22 26,28,63 65,66
13.	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791	94

***Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення адміністративних витрат і витрат на збут виступають:***

- по амортизації – розрахунок амортизації основних засобів;
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах – Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- по грошових коштах – видатковий касовий ордер, виписка банку;
- по витратах на відрядження – авансовий звіт;
- по заробітній платі – табель обліку використання робочого часу, а також складена на його основі розрахунково-платіжна відомість.

***Первинними документами, які використовуються для відображення інших операційних витрат виступають:***

- по амортизації – розрахунок амортизації основних засобів, інвентаризаційний опис основних засобів;
- по виробничих запасах – лімітно-забірна картка, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей;
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах – “Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів”;
- по грошових коштах – видатковий касовий ордер, виписка банку, акт інвентаризації наявності грошових коштів;
- по витратах на відрядження – авансовий звіт;
- по заробітній платі – табель обліку використання робочого часу, а також складена на його основі розрахунково-платіжна відомість.

Щомісячне списання адміністративних витрат і витрат на збут та інших операційних витрат оформляється за допомогою *розрахунку (довідки)*, складеного працівником бухгалтерії.

*Для синтетичного обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат використовують при журнальній формі обліку **журнал № 5**.*

### **2.3. Облік витрат фінансової діяльності**

*До витрат фінансової діяльності відносять:*

- *фінансові витрати* – це витрати на відсотки (за користування отриманими кредитами, за випущеними облігаціями, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу;

- *втрати від участі в капіталі* – це збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються за методом участі в капіталі.

Облік витрат фінансової діяльності ведеться на рахунках:

**95** “Фінансові витрати”;

**96** “Втрати від участі в капіталі”.

На рахунку **95 “Фінансові витрати”** ведеться облік витрат фінансової діяльності підприємства. Рахунок 95 “Фінансові витрати” має такі *субрахунки*:

**951** “Відсотки за кредит”;

**952** “Інші фінансові витрати”.

За *дебетом* рахунку відображається сума визнаних витрат, за *кредитом* – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Документальним підтвердженням здійснення фінансових витрат виступають: договір на отримання кредиту у банку, виписка банку, яка засвідчує сплату відсотків.

Щомісячне списання фінансових витрат на результати фінансових операцій здійснюється на підставі *довідки (розрахунку)*, оформленої працівниками бухгалтерії.

#### **Типові проводки по обліку фінансових витрат**

<i>№ n/n</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
1.	Нараховано відсотки за користування банківським кредитом	951	684
2.	Сплачено банку відсотки за користування кредитом	684	31
3.	Нараховано відсотки по векселю, який видано постачальнику	952	684
4.	Відображено заборгованість за відсотками за користування об'єктом, отриманим у фінансову оренду	952	684
5.	Списано фінансові витрати на фінансові результати	792	95

На рахунку **96 “Втрати від участі в капіталі”** ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі у капіталі. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені у *НП(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”*.

За *дебетом* рахунку відображається сума визнаних витрат, за *кредитом* – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Відображення суми визначених втрат від участі в капіталі в даних бухгалтерського обліку інвестора здійснюється на підставі звітності суб'єкта інвестування та здійснених на її підставі відповідних розрахунків інвестором, які оформляються у вигляді *бухгалтерських довідок (розрахунків)*.

#### **Типові проводки по обліку втрат від участі в капіталі**

<i>№ n/n</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
1.	Відображено втрати, які пов'язані із зменшенням частки підприємства в чистих активах асоційованих підприємств	961	141
2.	Відображено втрати, які пов'язані із зменшенням частки підприємства в чистих активах спільних підприємств	962	141
3.	Відображено втрати, які пов'язані із зменшенням частки підприємства в чистих активах дочірніх підприємств	963	141
4.	Списано втрати від участі в капіталі на фінансові результати	792	96

Узагальнення даних по обліку фінансових витрат та втрат від участі в капіталі здійснюється у журналі № 5.

#### 2.4. Облік інших витрат

До складу *інших витрат* включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій) – *витрати від інвестиційної діяльності*;
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів) – *витрати від інвестиційної діяльності*;
- собівартість реалізованих майнових комплексів – *витрати від інвестиційної діяльності*;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати операційної діяльності.

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення розмірів інших витрат, виступають: виписка банку, акт на списання основних засобів, акт на списання автотранспортних засобів, акт про уцінку товарно-матеріальних цінностей, товарно-транспортна накладна, наряд на відрядну роботу (індивідуальний і для бригади) та ін.

Щомісячне списання інших витрат на фінансові результати здійснюється на підставі *довідки (розрахунку)*, складеної працівниками бухгалтерії.

Для узагальненого обліку інших витрат використовують *журнал № 5*.

Облік витрат, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), а також витрат страхової діяльності ведеться на рахунок 97 "*Інші витрати*".

За *дебетом субрахунків 971-977* відображаються суми визнаних витрат, за *кредитом* – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

##### Типові проводки по обліку інших витрат

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Відображено вартість реалізованих фінансових інвестицій	971	14,35
2.	Відображено залишкову вартість реалізованих необоротних активів	972	10,11, 12,18
3.	Відображено залишкову вартість реалізованих майнових комплексів	973	10
4.	Відображено втрати від неопераційної курсової різниці	974	31,34,68
5.	Відображено суму уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	975	10,11,12 18,14,35
6.	Відображено залишкову вартість списаних необоротних активів і витрат, пов'язаних з їх ліквідацією	976	10,11, 66
7.	Списано інші витрати на фінансові результати	793	97

### 3. Основні вимоги до визнання, складу та оцінки доходів

Загальні правила формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи встановлені *НП(С)БО 15 “Дохід”*.

**Доходи** – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Доходи відображаються в обліку та звітності згідно з принципами нарахування, періодичності та відповідності доходів і витрат:

- **принцип нарахування** передбачає відображення результатів господарських операцій у тому звітному періоді, коли відбувається господарська операція, не враховуючи моменту отримання чи сплати грошових коштів, оскільки не завжди оплата грошових коштів збігається по звітних періодах з моментом здійснення господарської операції;

- **принцип відповідності доходів і витрат** полягає у порівнянні доходів і витрат звітного періоду, тобто витрати, понесені для отримання доходу, повинні бути погоджені з цим доходом. Наприклад, якщо підприємство визнало дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження її покупцям, то одночасно необхідно визнати собівартість реалізованої продукції.

Для визначення фінансового результату, виходячи із **принципу періодичності**, доходи і витрати підприємства розподіляються за звітними періодами.

#### 4. Облік доходів діяльності

##### 4.1. Облік доходів від операційної діяльності

Облік доходів від операційної діяльності ведеться на рахунках 70 “Доходи від реалізації” та 71 “Інший операційний дохід”.

Облік доходів від реалізації

На рахунку 70 “**Доходи від реалізації**” узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходи від страхової діяльності, а також суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

Рахунок 70 “Доходи від реалізації” має такі *субрахунки*:

За *кредитом* рахунка 70 “Доходи від реалізації” відображається збільшення (одержання) доходу, а за *дебетом* – належна сума непрямих податків; суми, які отримуються підприємством на користь комітента, принципала; повернуті перестраховиками частки страхових платежів; результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); списання у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

*Бухгалтерськими документами* з обліку доходів від реалізації виступають:

прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів та ін.

Віднесення доходу від реалізації на фінансові результати від основної діяльності здійснюється на підставі **розрахунку (довідки)**, оформленої працівниками бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 70 “Доходи від реалізації” здійснюється у **журналі № 6**.

#### Типові проводки по обліку доходів від реалізації

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Відображено реалізацію продукції покупцеві	36	70

2.	Відображено суму ПДВ	70	64
3.	Списано доходи від реалізації на фінансові результати	70	79
4.	Відображено суму наданих після дати реалізації знижок покупцям	79	704

#### Облік інших операційних доходів

До *інших операційних доходів* відносяться:

- доходи від реалізації іноземної валюти;
- доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій);
- доходи від операційної оренди активів;
- доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті;
- суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення;
- доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності;
- відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні);
- суми одержаних грантів та субсидій;
- інші доходи від операційної діяльності.

Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ведеться на рахунку **71 “Інший операційний дохід”**.

За *кредитом* рахунка 71 “Інший операційний дохід” відображається збільшення (одержання) доходу, за *дебетом* – суми непрямих податків (ПДВ, акцизного збору та інших зборів (обов’язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Рахунок 71 “Інший операційний дохід” має такі *субрахунки*:

*Бухгалтерськими документами* по обліку інших операційних доходів є: прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, договір оренди, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, контракти та договори, документально оформлені рішення судових органів, Книга обліку розрахунків з депонентами, інвентарний опис товарно-матеріальних цінностей та ін.

Віднесення інших операційних доходів на фінансові результати від основної діяльності здійснюється на підставі *розрахунку (довідки)*, оформленої працівниками бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 70 “Доходи від реалізації” здійснюється у *журналі № 6*.

#### Типові проводки по обліку інших операційних доходів

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Відображено дохід від реалізації іноземної валюти	31	711
2.	Відображено доходи від реалізації оборотних активів	30,31, 36,37	712
3.	Відображено доходи від операційної оренди активів	30,31, 37	713
4.	Відображено дохід від операційної курсової різниці	30,31,	714

		36,37	
5.	Відображено штрафи, пені, неустойки	36,37, 68	715
6.	Відображено суму відшкодувань підприємству вартості раніше списаних активів	10,11, 12,20, 22,25, 28,30,31	716
7.	Відображено доходи від списання кредиторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	50,51,60, 62,63,66, 68	717
8.	Відображено суми отриманих підприємством грантів та субсидій	48	718
9.	Відображено доходи за результатами проведених інвентаризацій оборотних та необоротних активів	10,11, 12,20, 22,23,25, 26,28,30	719
10.	Відображено суму податків та платежів, отриманих у складі іншого операційного доходу	71	64
11.	Списано інший операційний дохід на фінансові результати	71	79

#### 4.2. Облік доходів фінансової діяльності

Облік доходів фінансової діяльності ведеться на рахунках 72 “Дохід від участі в капіталі” та 73 “Інші фінансові доходи”.

Облік доходів від участі в капіталі

Для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі, призначено рахунок **72 “Дохід від участі в капіталі”**.

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”.

За *кредитом* рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за *дебетом* – списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

*Аналітичний облік* доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об’єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Щомісячне списання доходів від участі в капіталі на фінансові результати здійснюється на підставі **довідки (розрахунку)**, оформленої працівником бухгалтерії.

*Узагальнення даних* по рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі” здійснюється у **журналі № 6**.

##### **Типові проводки по обліку доходів від участі в капіталі**

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Відображено доходи, пов’язані із збільшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування	14	72
2.	Списано доходи від участі в капіталі на фінансові результати	72	792

*Облік інших фінансових доходів*

Для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємств, які не обліковуються на рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі”, призначено рахунок 73 “Інші фінансові доходи”.

За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Рахунок 73 “Інші фінансові доходи” має такі субрахунки:

731 “Дивіденди одержані”;

732 “Відсотки одержані”

733 “Інші доходи від фінансових операцій”.

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об’єктами інвестування.

Бухгалтерськими документами по обліку інших фінансових доходів виступають: прибутковий касовий ордер, виписка банку, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, контракти та договори про передачу необоротних активів у фінансову оренду та ін.

Узагальнення даних по рахунку 73 “Інші фінансові доходи” здійснюється у журналі №

6.

#### Типові проводки по обліку інших фінансових доходів

№ n/n	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Відображено дивіденди, відсотки та інші доходи від фінансової діяльності	10,11,12, 14,15,20, 22,28,30, 31,34,37	73
2.	Відображено інший фінансовий дохід (від здачі у фінансову оренду необоротних активів)	68	73
3.	Списано інші фінансові доходи на фінансові результати	73	792

#### 4.3. Облік інших доходів

Для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 “Інші доходи”.

За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків та списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Бухгалтерськими документами по обліку інших доходів виступають: прибутковий касовий ордер, виписка банку, товарно-транспортна накладна, прибутковий ордер, рахунок-фактура, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, контракти і договори, які заключають із постачальниками і фінансово-кредитними установами та ін.

Щомісячне списання доходів на фінансові результати іншої звичайної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Узагальнення даних по рахунку 74 “Інші доходи” здійснюється у журналі № 6.

#### Типові проводки по обліку інших доходів

№ n/n	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Відображено дохід від реалізації фінансових інвестицій	31,37	741
2.	Відображено від реалізації необоротних активів та майнових комплексів	30,31,34, 37,68	742,743



3.	Відображено дохід від неопераційної курсової різниці	30,31	744
4.	Відображено дохід від безоплатно одержаних активів	10,11,12, 15,20,21, 22,28,30, 31,37	745
5.	Відображено суму податків та платежів, отриманих у складі інших доходів	74	64
6.	Списано інші доходи на фінансові результати	74	793

### 5. Поняття про фінансові результати та порядок їх формування

Поняття фінансових результатів діяльності трактується НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. В НП(С)БО наводиться визначення наступних понять:

- **доходи** - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників);

- **витрати** – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу;

- **збитки** – це перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати;

- **прибуток** – це сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати.

В бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом року від усіх видів звичайної та надзвичайної діяльності і включає:

- чистий дохід (виручку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг));
- валовий прибуток (збиток);
- фінансовий результат від операційної діяльності;
- фінансовий результат від операційної діяльності до оподаткування;
- чистий фінансовий результат:прибуток (збиток).

**Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції** (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ПДВ, акцизного податку, інших зборів, знижок тощо/

**Фінансовий результат від операційної діяльності** (ФРо.д.) визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу за мінусом адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат:

$$\text{ФРо.д.} = \text{ВП (ВЗ)} + \text{Інші операційні доходи} - \text{Адміністративні витрати} - \text{Витрати на збут} - \text{Інші операційні витрати}$$

**Фінансовий результат від операційної діяльності до оподаткування** (ФРо.д.д.о.)

визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів за мінусом фінансових та інших витрат:

$$\text{ФРо.д.д.о.} = \text{Прибуток (Збиток) від операційної діяльності} + \text{Фінансові доходи} + \text{Інші доходи} - \text{Фінансові витрати} - \text{Інші витрати}$$

Остаточний фінансовий результат – **чистий прибуток (збиток)** (ЧП (ЧЗ)) визначається як різниця між різними видами доходів і витрат підприємства за звітний період:

Для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій передбачено рахунок **79 “Фінансові результати”**, який ведеться за субрахунками:

**791** “Результат операційної діяльності”;

**792** “Результат фінансової діяльності”;

**793** “Результат іншої діяльності”;

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.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок **44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”**.

**Типові проводки по обліку фінансових результатів**

<b>№ n/n</b>	<b>Зміст господарської операції</b>	<b>Дт</b>	<b>Кт</b>
<b>791 “Результат операційної діяльності”</b>			
1.	<i>Віднесено на результат операційної діяльності:</i>		
	собівартість реалізації	791	90
	адміністративні витрати	791	92
	витрати на збут	791	93
	інші операційні витрати	791	94
	доходи від реалізації	70	791
	інші операційні доходи	71	791
<b>792 “Результат фінансових операцій”</b>			
2.	<i>Віднесено на результат фінансових операцій:</i>		
	фінансові витрати	792	95
	втрати від участі в капіталі	792	96
	Дохід від участі в капіталі	72	792
	Інші фінансові доходи	73	792
<b>793 “Результат іншої діяльності”</b>			
3.	<i>Віднесено на результат іншої діяльності :</i>		
	інші витрати	793	97
	інші доходи	74	793

Узагальнення даних по обліку фінансових результатів здійснюється при журнальній формі обліку у *журналі № 6*.

**6. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)**

Прибуток є важливою складовою власного капіталу, який забезпечує життєдіяльність підприємств, тому робота менеджерів значною мірою спрямовується на аналіз інформації про витрати і доходи операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Облік нерозподілених прибутків і непокритих збитків ведеться на рахунку **44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”**. За кредитом рахунка відображається прибуток, а за дебетом – збиток та використання прибутку на певні цілі.

Рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” має такі *субрахунки*:

**441** “Прибуток нерозподілений”;

**442** “Непокриті збитки”;

**443** “Прибуток, використаний у звітному періоді”.

Як було зазначено у попередньому питанні, сальдо рахунку 79 “Фінансові результати” при його закритті списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

При цьому, якщо *Дт 79 > Кт 79*, то це означає, що підприємство отримало **збитки**. І в цьому разі робиться запис – *Дт 442 Кт 79*.

Якщо *Дт 79 < Кт 79*, то це означає, що підприємство отримало **прибуток**. І в цьому разі робиться запис – *Дт 79 Кт 441*.

Таким чином, на рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” формуються фінансові результати від усіх видів діяльності підприємства за звітний період.

*Синтетичний облік* нерозподілених прибутків (непокритих збитків) ведеться у *журналі № 7, аналітичний – у відомості 7.2*, в якій наводяться зведені дані за субрахунками 441 “Прибуток нерозподілений” та 442 “Непокриті збитки” та деталізовані дані субрахунка 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” в розрізі напрямів його використання: нараховані дивіденди, збільшення статутного та резервного капіталу, інше використання. У відомості наводиться сальдо на початок місяця, дебетовий і кредитовий обороти і сальдо на кінець місяця. Дані кредитового обороту переносяться в журнал 7.

Порядок використання прибутку визначає власник підприємства або уповноважений ним орган згідно із статутом підприємства.

За рахунок прибутку, в першу чергу, здійснюються розрахунки з бюджетом, формуються цільові фонди на підприємстві, покриваються збитки минулих років.

Чистий прибуток, одержаний товариством як результат його господарської діяльності, після сплати податків до бюджету, а також інших платежів, спрямовується на виплату дивідендів учасникам товариства в розмірі, обумовленому зборами учасників товариства.

В бухгалтерському обліку використання прибутку відображається наступними проводками:

**Типові проводки по обліку використання прибутку**

<i>№ п/п</i>	Зміст господарської операції	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
1.	Відображено використання прибутку на збільшення зареєстрованого капіталу	443	40
2.	Використано прибуток на створення (збільшення) резервного капіталу	443	43
3.	Використано прибуток для нарахування дивідендів	443	67
4.	Списано при складанні річного звіту суму використаного прибутку	441	443
5.	Списано суму нерозподіленого збитку за рахунок нерозподіленого прибутку	441	442
6.	Списано суму нерозподіленого збитку за рахунок резервного капіталу	43	442

**7. Облік податку на прибуток**

Ставки податку на прибуток, об’єкти оподаткування, порядок визначення оподаткованого прибутку, порядок обчислення і сплати податку, обов’язки і відповідальність платників регламентується *Податковим кодексом Укоаїни*. Крім того, з

1 січня 2017 року набрали чинності Закони "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році" (1791-VIII) та "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні" (1797-VIII), які вносять зміни до ПКУ, зокрема, і в частині оподаткування податком на прибуток. Ставка податку на прибуток становить 18%.

Порядок обліку податку на прибуток у бухгалтерському обліку регламентується **НП(С)БО 1, П(С)БО 17**.

Відповідно до Плану рахунків облік податку на прибуток ведеться на рахунку **98 "Податки на прибуток"**.

За дебетом рахунка відображається нарахування податку на прибуток, за кредитом – списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

#### **Типові проводки по обліку податку на прибуток**

№ n/n	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Нараховано податок на прибуток	98	64
2.	Списано податок на прибуток на фінансові результати	79	98

#### **Питання для самоконтролю:**

1. Зазначте способи обліку витрат та коротко вкажіть суть кожного з них.
2. Аналітичний облік витрат виробництва.
3. Облік браку на виробництві.
4. Облік незавершеного виробництва
5. Облік адміністративних витрат.
6. Облік витрат на збут.
7. Облік інших операційних витрат.
8. Основні вимоги до визнання, складу та оцінки доходів
9. Облік використання прибутку підприємства.

**Рекомендована література:** [1, 6, 7, 14, 23, 33, 42, 44, 50, 51, 54, 60]

### **ТЕМА: «ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ»**

#### **План**

1. Економічна сутність та класифікація власного капіталу.
2. Облік складових власного капіталу:
  - 2.1. Облік зареєстрованого (пайового) та неоплаченого капіталу.
  - 2.2. Облік резервного капіталу.
  - 2.3. Облік додаткового капіталу та капіталу в дооцінках.
  - 2.4. Облік вилученого капіталу.
  - 2.5. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)

**Мета** – формування знань у студентів щодо сутності, класифікації та обліку власного капіталу.

**Ключові терміни та поняття:** власний капітал, зареєстрований капітал, додатковий капітал, капітал у дооцінках, вилучений капітал, нерозподілений прибуток, непокритий збиток.

### 1. Економічна сутність та класифікація власного капіталу.

Термін «капітал» походить від латинського «головний». У повсякденному житті у вузькому розумінні під капіталом розуміють суму заощаджень, а в широкому – все те, що має певну цінність.

Різні школи по-різному трактують капітал:

- **класична політекономія (Сміт, Рікардо)** визначала капітал, як сукупність матеріальних благ, що задовольняють людські потреби в зростанні вартості. Такої думки притримуються і сучасні економісти: Самуельсон, Фішер.

- **Марксистська теорія** трактувала капітал, як сукупність певних виробничих відносин з приводу привласнення засобів виробництва і результату праці.

- **Сучасний монетаризм – Фрідмен-** ототожнює капітал з грошима або їх заміниками, які в своєму русі приносять дохід, тобто багатство – це форма грошей.

- **Маржиналісти (австрійська школа та їх послідовники)** вважають, що капітал – це все, що приносить дохід як результат різної оцінки окремими економічними суб'єктами існуючих та майбутніх благ.

З усього сказаного можна зробити висновок, що капітал – це вартість, яка в своєму русі зростає, приносячи дохід, тобто це само зростаюча вартість.

Власний капітал – це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності та використовуються ним для формування його активів.

Кожне підприємство для здійснення господарської діяльності повинно мати економічні ресурси, які називають активами підприємства. Якщо активи підприємства формуються тільки за рахунок власних коштів, то має місце наступне балансове рівняння:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} \quad (1)$$

В разі поповнення активів за рахунок коштів інших юридичних та фізичних осіб, підприємство матиме зобов'язання, відповідно рівняння матиме наступний вигляд:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання} \quad (2)$$

Виходячи з рівняння (2):

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання} \quad (3)$$

Згідно з НП(С)БО 1 **власний капітал** – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Дане визначення не дає відповідь на питання, які критерії мають застосовуватись для визнання окремих елементів власного капіталу. Тому, необхідно дати більш чітке визначення, що відображає його економічний зміст. **Власний капітал** – це сума власних коштів підприємства, що є результатом його діяльності чи отримана від власників або учасників підприємства у вигляді внесків, придбаних акцій, паїв тощо.

Залежно від джерела формування власний капітал підприємства можна поділити на дві групи:

**Вкладений капітал** – це капітал, який сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також внаслідок конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки (паї).

Вкладений капітал включає такі елементи:

- зареєстрований капітал (статутний, пайовий капітал);  
- додатково вкладений капітал (емісійний дохід, інші внески засновників понад зареєстрований статутний капітал).

Головною ознакою даної групи є: наявність реальних активів, що передані підприємству в обмін на корпоративні права, на можливість брати участь в управлінні та розподілі прибутків, майна підприємства. Із такого підходу випливає заборона на збільшення власного капіталу за рахунок внесення фіктивних активів, штучного збільшення дебіторської заборгованості. Вирішення протиріччя між юридичним оформленням внесків до капіталу та необхідністю виконувати це правило полягає у застосуванні в системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності коригуючи

показників, таких як: неоплачений та статутний капітал. Ці показники відображають рух власного капіталу у процесі його формування та управління ним. Вони є технічними, регулюючими щодо суми сплаченого капіталу.

$$\text{Сплачений капітал} = \text{ЗК} + \text{ДВК} - \text{НК} - \text{ВК}, \quad (4)$$

де **ЗК** - зареєстрований (статутний, пайовий) капітал;

**ДВК** - додатково вкладений капітал;

**НК** - неоплачений капітал;

**ВК** - вилучений капітал.

**Накопичений капітал** – це капітал, сформований внаслідок господарської діяльності підприємства.

До накопиченого капіталу належать такі елементи:

- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- резервний капітал;
- інший додатковий капітал.

Утворення власного капіталу дає гарантію для інвесторів, кредиторів, постачальників, позичальників, що підприємство є кредитоспроможним і йому можна довіряти, мати з ним ділові та партнерські стосунки.

Основним елементом власного капіталу є **статутний капітал**.

**Зареєстрований капітал** – це один із основних показників, що характеризує розміри та фінансовий стан підприємства.

**Статутний капітал** – це організаційно-правова форма капіталу, величина якого визначається установчими документами господарюючого суб'єкта згідно з чинним законодавством. Це сукупність внесків (часток, акцій за номінальною вартістю) засновників (учасників) в майно, виражених у грошовому вимірнику, при створенні підприємства для забезпечення його статутної діяльності.

При створенні нового підприємства затверджується його статут, в якому зазначається розмір виділених грошових коштів, основних і оборотних активів із детальним їх описом, звідки цей капітал і отримав назву статутний.

Статутний капітал виконує такі функції:

**1) Основоположна:**

майно, внесене до статутного капіталу складає майнову основу для підприємницької діяльності товариства при його створенні.

**2) Регулятивна:**

визначає частку кожного учасника (засновника) при розподілі прибутку та збитків, а також у майні підприємства при виході засновника із підприємства та при його ліквідації.

**3) Довгострокового фінансування:**

використовується підприємством протягом тривалого часу.

**4) Організаційна:**

визначає організаційну структуру, а тому служить фактором, що впливає на управління підприємством.

**5) Гарантійна:**

гарантує виконання зобов'язань підприємства перед третіми особами (контрагентами).

На державних підприємствах статутний капітал складається з державних коштів, виділених у постійне розпорядження і для використання. На підприємствах недержавної форми власності формується із внесків засновників. Статут не тільки фіксує внесок кожного учасника у статутний капітал але й регулює відносини власності підприємства (розподіл майна при виході учасника зі складу засновників, отриманих дивідендів, прибутку). Частка засновника дає право на участь в управлінні та визначенні кількості голосів.

Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю формується за рахунок внесків його учасників та засновників.

Статутний капітал на приватному підприємстві формується з майна, яке доцільно оформити актом інвентаризації і на його основі відобразити наявність майна на рахунках бухгалтерського обліку.

ТОВ з обмеженою відповідальністю відповідають перед боржниками в межах зареєстрованого статутного капіталу, а АТ у межах належних їм акцій.

На момент реєстрації підприємства кожен із учасників повинен внести не менше, ніж 30% від загальної суми свого внеску.

АТ створюються юридичними і фізичними особами шляхом об'єднання їх майна для підприємницької діяльності з метою отримання прибутку. АТ створюється і діє на основі установчого договору і статуту, в яких зазначається предмет і метод діяльності підприємства, склад засновників і учасників, найменування і місце знаходження, розмір статутного капіталу, порядок розподілу прибутків і збитків, порядок внесення змін і доповнень до установчих документів, порядок ліквідації і реорганізації підприємства. Крім того, в статуті зазначаються види емітованих акцій, їх номінальна вартість, співвідношення окремих видів акцій, кількості акцій, що купуються засновниками, а також інформація про розмір часток кожного учасників, склад та порядок внесення ними вкладів.

Акціонерним називається товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену вартість акцій однакової номінальної вартості, і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном підприємства.

Акціонери відповідають за зобов'язання товариства тільки в межах належних їм акцій (при ліквідації підприємства акції повністю втрачають свою номінальну, а тим більше ринкову вартість). Акціонери, які повністю оплатили акції, відповідають за зобов'язання товариства тільки у межах несплаченої суми, якщо це передбачено статутом.

Існує два види АТ: ПАТ і ЗАТ.

Різниця між ними полягає в тому, що акції ПАТ можуть розподілятися шляхом відкритої підписки та купівлі-продажу на біржах, а в ЗАТ – вони розподіляються між засновниками і не можуть продаватися і купуватися.

Законом передбачено можливість реорганізації ЗАТ у ПАТ з перереєстрацією статуту. Для створення АТ засновники повинні зробити повідомлення про свій намір, здійснити підписку на акції, провести установчі збори і державну реєстрацію. Товариство має право випуску облігації та ін. цінних паперів.

Акції купуються фізичними чи юридичними особами при створенні товариства на підставі договору з його засновниками, а при додатковій емісії – з товариством. При цьому засновники зобов'язані викупити акції на суму не меншу 25% статутного капіталу і в строк не менший двох років. Решта акцій продається шляхом відкритої підписки на них. Організують підписку засновники з публікацією повідомлення про наступну відкриту підписку, строк якої не повинен перевищувати 6 місяців.

Особи, які бажають придбати акції, повинні внести на рахунок засновників не менше 10% вартості акцій, на які вони підписуються.

Якщо протягом терміну підписки не продано 60% акцій, товариство вважається не заснованим, передплатникам повертаються кошти не пізніше, ніж через 30 днів. Якщо підписка перевищує розмір статутного капіталу, то зайві передплатники, починаючи з кінця списку, виключаються.

До дня скликання установчих зборів, акціонери повинні внести не менше 30% номінальної вартості акцій, а якщо всі акції АТ розподіляються між засновниками, останні повинні внести до дня скликання зборів не менше 50% номінальної вартості акцій.

Викупити у акціонерів акції можна за рахунок сум, що перевищують статутний капітал, який є незмінним. Викуплені акції можна перепродати, розповсюдити серед своїх працівників або анулювати у строк не більший одного року. Акціонер повинен погасити

свою заборгованість за акції протягом року, якщо після цього він не погасить свою заборгованість за акції і 10% за час прострочки від суми платежу, при несплаті протягом 3-х місяців після встановленого строку платежу, товариство має право реалізувати ці акції іншим акціонерам.

Установчі збори складаються у строк, зазначений у повідомленні, але не пізніше ніж 2 місяці з моменту закінчення підписки на акції. В разі пропущення цього строку акціонер має право вимагати повернення сплаченої ним частки вартості акцій.

Для визнання установчих зборів правочинними потрібна присутність осіб, яким належить 60% акцій. Якщо збори не відбулися, то необхідно їх скликати протягом 2-х тижнів. Необхідно щоб за рішення зборів проголосувало  $\frac{3}{4}$  присутніх осіб.

Збільшення суми статутного капіталу здійснюється за рахунок:

- випуску нових акцій, якщо раніше випущені акції реалізовані за вартістю не нижчою від номінальної;
- обміну облигацій на акції;
- збільшення номінальної вартості акцій.

Збільшення статутного капіталу АТ не більше як на  $\frac{1}{2}$  може бути здійснено за рішенням правління за умови, якщо таке передбачено статутом.

Зміни статуту, пов'язані зі збільшенням суми статутного капіталу, повинні реєструватися у тих органах, які затвердили статут товариства.

Зменшення статутного капіталу відбувається шляхом:

- зменшення номінальної вартості акцій;
- викупу частини акцій з метою їх анулювання.

Не подані на анулювання акції вважаються недійсними після шести місяців з дня повідомлення всіх акціонерів про викуп акцій, передбаченим у статуті способом. Власникам акцій відшкодовуються втрати, пов'язані із зменшенням статутного капіталу.

Вищим органом АТ є збори, у яких мають право брати участь усі акціонери.

Про проведення загальних зборів власники іменних акцій повідомляються письмово і персонально не менше ніж за 45 днів до їх скликання. Збори вважаються чинними за умови, що в них бере участь більше 60% голосів. Акціонери, які володіють 20% голосів, мають право вимагати скликання зборів у будь-який час.

**Збільшення зареєстрованого капіталу** господарських товариств може бути лише після сплати учасниками своїх внесків повністю. Статутний капітал господарських товариств (крім АТ) може збільшуватись за рахунок додаткових внесків учасників, належних учасникам дивідендів, нерозподіленого прибутку.

**Зменшення зареєстрованого капіталу** господарських товариств можливе при виході чи виключенні учасника зі складу товариства. Учасникам повинні бути повернені: сума його внеску, вартість частини майна пропорційна його внеску, частка прибутку, отриманого за звітний період.

Сума, яка на дату реєстрації підприємства оголошена, але фактично не внесена засновниками представляє собою **неоплачений капітал**. Дана сума в пасиві Балансу відображається зі знаком «мінус». Іншими словами неоплачений капітал – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

**Резервний капітал** – це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Кошти резервного капіталу використовуються відповідно до напрямів, передбачених установчими документами: як правило, у випадку недостачі прибутку за рахунок резервного капіталу покриваються непередбачені витрати, погашаються борги перед кредиторами при ліквідації підприємства, виплачуються дивіденди за привілейованими акціями.

мінімальний розмір резервного капіталу – 25% від загального розміру статутного капіталу та щорічних відрахувань в розмірі 5% від суми чистого прибутку.



**Пайовий капітал** – це сукупність добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарсько-фінансової діяльності коштів фізичних і юридичних осіб.

Він формується за рахунок сум пайових внесків членів споживчих товариств, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок, а також паїв членів сільськогосподарських виробничих кооперативів у сільському господарстві, одержаних у результаті розподілу на паї колективної власності.

**Додатковий капітал** складається з емісійного доходу, тобто доходу, одержаного від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість; до оцінки активів, безоплатного одержання необоротних активів, іншого додаткового капіталу.

**Вилучений капітал** – це вартість акцій власної емісії, які на даний момент не розміщені серед акціонерів. Вилучений капітал не впливає на суму власного капіталу. Він показує, що капітал належить підприємству, але не закріплений за конкретною фізичною особою (акціонером). Вилучений капітал повинен бути перепроданий або анульований.

**Нерозподілені прибутки** – це прибутки, одержані в результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства, зменшені на суму прибутків, використаних у звітному році. Нерозподілений прибуток є власністю акціонерів (учасників, засновників) і збільшує суму власного капіталу. Якщо фінансовим результатом є збиток, то сума збитку зменшує суму власного капіталу.

## 2. Облік складових власного капіталу:

### 2.1. Облік зареєстрованого (пайового) та неоплаченого капіталу.

Згідно Інструкції № 291 про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку зареєстрованого капіталу призначено три основні рахунки: 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 45 «Вилучений капітал» та 46 «Неоплачений капітал».

Синтетичний облік зареєстрованого капіталу ведеться на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Рахунок пасивний. відображається в 1 розділі пасиву. Сальдо кредитове повинно відповідати величині, зареєстрованого капіталу. По кредиту відображається формування та збільшення капіталу, по дебету – його зменшення.

По дебету рах. 46 «Неоплачений капітал» відображається заборгованість учасників по внескам до статутного капіталу. По кредиту – погашення заборгованості.

На момент реєстрації підприємства кожен із учасників повинен внести не менше, ніж 30% від загальної суми свого внеску. Протягом року з дня реєстрації капітал повинен бути повністю сформований. Якщо дану вимогу не буде виконано, то до учасників будуть застосовані штрафні санкції (10% річних від недовнесеної суми).

**Таблиця 2.1.1**

#### **Відображення в обліку формування статутного капіталу**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Оголошено статутний капітал	46 «Неоплачений капітал»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»
Відображено внески до статутного капіталу :		
- грошовими коштами	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	46 «Неоплачений капітал»
- основним засобами	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»
- іншими необоротними активами	11 «Необоротні активи»	46 «Неоплачений капітал»
- нематеріальними активами	12 «Нематеріальні	46 «Неоплачений

	активи»	капітал»
- виробничими запасами	20 «Виробничі запаси»	46 «Неоплачений капітал»

Матеріальні цінності оцінюються за первинними документами (накладними, товарно-транспортними накладними, актами), що підтверджують ціну їх придбання, транспортні витрати та ін.

Операції, пов'язані з оплатою учаснику належної йому частки, на рахунках бухгалтерського обліку відображаються:

Таблиця 2.1.2

## Відображення в обліку операцій з виплатами учасникам їх частки

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено суму грошових коштів, що внесені учасником до капіталу, які повертаються йому при виході з ТОВ	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»
Нараховано частину прибутку, що належить учаснику	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	672 «Розрахунки за іншими виплатами»
Здійснено виплату учаснику належної йому частини прибутку (дивіденди)	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»

Акціонерне товариство відрізняється від інших товариств тим, що відповідальність кожного з учасників товариства обмежується одним лише його внеском – акцією.

Капітал акціонерного товариства дорівнює загальній номінальній вартості випущених акцій.

Згідно Інструкції № 291 облік та узагальнення інформації про стан і рух зареєстрованого капіталу відображається на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». На якому ведеться облік внесків та акцій за первісною (номінальною) вартістю. Облік капіталу АТ пов'язаний з обліком акцій власної емісії.

Таблиця 2.1.3

## Відображення в обліку формування статутного капіталу

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Зареєстровано статутний капітал	46 «Неоплачений капітал»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»
Оплачено учасниками акції:		
- грошовими коштами	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	46 «Неоплачений капітал»
- основним засобами	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»
- нематеріальними активами	12 «Нематеріальні активи»	46 «Неоплачений капітал»
- виробничими запасами	20 «Виробничі запаси»	46 «Неоплачений капітал»
- цінними паперами	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
Викуплено акції у акціонерів	45 «Вилучений капітал»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»
Збільшено зареєстрований	671 «Розрахунки з	40 «Зареєстрований

капітал після оплати його первинної величини: За рахунок нарахованих дивідендів за рахунок обміну облігацій	учасниками» 521 «Зобов'язання за облігаціями» 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»	(пайовий) капітал»
---	--	--------------------

В АТ до рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» можуть бути відкриті додаткові субрахунки:

- за видами акцій – прості, привілейовані (привілейованих повинно бути не більше 10% статутного капіталу АТ);

- за ознаками внесків – оголошений капітал, оплачений капітал, вилучений капітал.

Статутний капітал об'явлений при реєстрації АТ повинен бути сплачений повністю протягом одного року. У випадку, коли статутний капітал сплачений не повністю його величина повинна бути зменшена (перереєстрована) на суму нерозміщених акцій. При цьому робиться анулювання запису в аналітичному обліку за рах. 46 «Неоплачений капітал».

### **1. Збільшення зареєстрованого капіталу АТ відбувається:**

- а) при збільшенні номінальної вартості акцій
- б) при додатковій емісії (випуску) акцій
- в) обмін раніше випущених акцій

**Таблиця 2.1.4**

#### **Відображення збільшення статутного капіталу АТ на рахунках бухгалтерського обліку**

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Зареєстровано капітал в розмірі додаткових внесків акціонерів	46	40
2.	Збільшено зареєстрований капітал за рахунок дивідендів	671	40
3.	Збільшено зареєстрований капітал за рахунок реінвестування прибутку	443	40
4.	Збільшено зареєстрований капітал за рахунок індексації основних засобів	41	40

### **2. Зменшення зареєстрованого капіталу АТ відбувається:**

- а) при зменшенні номінальної вартості
- б) на номінальну вартість анульованих акцій, викуплених у акціонерів

**Таблиця 2.1.5**

#### **Відображення зменшення статутного капіталу АТ на рахунках бухгалтерського обліку**

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Зменшено зареєстрований капітал за рахунок зменшення номінальної вартості акцій	40	672
2.	Зменшено зареєстрований капітал за рахунок зменшення кількості акцій номінальної вартості (акції анульовано)	40	451

Збільшення або зменшення розміру зареєстрованого капіталу відображається в бухгалтерському обліку після внесення про це змін до зареєстрованих установчих документів.

Синтетичний облік зареєстрованого капіталу ведеться в журналі 7, аналітичний – по засновниках підприємства і їх внесках.

### Облік пайового капіталу.

Пайовий капітал є складовою зареєстрованого капіталу. Він формується за рахунок сум пайових внесків членів споживчих товариств, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок, а також паїв членів сільськогосподарських виробничих кооперативів у сільському господарстві, одержаних у результаті розподілу на паї колективної власності. Пайовий капітал, на відміну від статутного капіталу, може утворюватись безпосередньо за рахунок майна членів, а також використовуватись на передбачувані статутном цілі. Розмір пайового капіталу визначається загальними зборами пайовиків. При вибутті члену кооперативу обов'язково повертаються пайові внески. При розподілі прибутку щорічно, за рішенням зборів пайовиків, повинні нараховуватись дивіденди, які можуть бути зараховані на поповнення паю за згодою власників. Облік пайового капіталу ведеться на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». По кредиту рахунку відображається формування капіталу, а по дебету – використання.

Синтетичний облік ведеться в журналі 7, аналітичний – у відомості за видами капіталу, за кожним членом сільськогосподарського підприємства в розрізі складових його внеску.

### 2.2. Облік резервного капіталу.

Резервний капітал не реєструється підприємством і може утворюватись за рахунок фінансового результату підприємства і додаткового капіталу. Призначення резервного капіталу полягає в тому, щоб створити певний фінансовий резерв для погашення можливих збитків у майбутньому або використання на покриття непередбачених витрат та сплати боргів при ліквідації підприємства.

Мінімальний розмір резервного капіталу – 25% від загального розміру статутного капіталу та щорічних відрахувань в розмірі 5% від суми чистого прибутку.

Політика створення резервного капіталу розробляється з урахуванням ризику роботи на конкретному ринку, рівня конкуренції, перспектив подальшого розвитку, характеру продукції, можливостей її збуту. Але, крім того, створення резервного капіталу вимагає вилучення частини прибутку чи додаткового капіталу, а це означає з точки зору колективу підприємства недоотримання доходу (заробітної плати, дивідендів).

Згідно Інструкції № 291 про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку резервного капіталу призначено рахунок 43 «Резервний капітал». По дебету рахунку відображається використання, а по кредиту – створення резерву.

Таблиця 2.3.1

#### Відображення в обліку формування та використання резервного капіталу

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
<b>Формування резервного капіталу</b>		
Здійснено відрахування з прибутку до резервного капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	43 «Резервний капітал»
Використано додатковий капітал для формування резервного капіталу	42 «Додатковий капітал»	43 «Резервний капітал»
<b>Використання резервного капіталу</b>		
Використано резервний капітал на поповнення зареєстрованого капіталу	43 «Резервний капітал»	40 «Статутний капітал»

За рахунок резервного капіталу списано на погашення збитків, отриманих за рік	43 «Резервний капітал»	442 «Непокриті збитки»
Нараховано дивіденди за рахунок коштів статутного капіталу	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»	67 «Розрахунки з учасниками»
Поповнено капітал за рахунок коштів резервного капіталу	43 «Резервний капітал»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»

Синтетичний облік резервного капіталу ведеться в журналі 7, аналітичний облік – в оборотній відомості довільної форми за видами та напрямками його використання.

### 2.3. Облік додаткового капіталу та капіталу у дооцінках

Дооцінка (уцінка) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) обліковуються на рахунку 41 «Капітал у дооцінках». Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

Таблиця 2.4.3

#### Відображення операцій з проведенням дооцінки основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Дт	Кт
1.	Дооцінка основних засобів на 10% (первісна вартість ОЗ - 3000)	300	10	41
2.	При дооцінці індексується сума зносу (нарахована сума зносу – 500 грн.) $500 \times 0,1$	50	41	131
3.	Уцінка основних засобів на 30%:			
	на суму попередньої дооцінки	250	41	10
	на суму уцінки	740	957	10
	на суму зносу	165	13	10

**Додатковий капітал** складається з емісійного доходу, тобто доходу, одержаного від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість; до оцінки активів, безоплатного одержання необоротних активів, іншого додаткового капіталу.

Згідно Інструкції № 291 для обліку додаткового капіталу призначено рахунок 42 «Додатковий капітал». Утворення даного капіталу не регламентується. Формування даного капіталу відбувається за рахунок:

- емісійного доходу;
- додатково вкладеного засновниками капіталу;
- безоплатно отриманих основних засобів, необоротних і матеріальних активів.

Оскільки зареєстрований капітал є величиною фіксованою у статуті, а окремі господарські операції вимагають зміни капіталу, то такі зміни обліковуються на рахунку 42 «Додатковий капітал».

**Рах. 421 «Емісійний дохід»** відображається різниця між вартістю продажу і номінальною вартістю акцій АТ при їх первинному розміщенні.

Наприклад для формування статутного капіталу АТ випущено 100 акцій номінальною вартістю 200 грн. кожна. Акції розміщено по вартості 220 грн. за акцією.

Таблиця 2.4.1

**Відображення створення статутного капіталу АТ на рахунках бухгалтерського обліку**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Дт	Кт
1.	Зареєстровано капітал виходячи з номінальної вартості акцій (100x200)	20 000	46	40
2.	Відображено емісійний дохід: 100 x (220-200)	2 000	46	421

Надалі АТ може викуповувати свої акції з метою перепродажу чи анулювання. Накопичений емісійний дохід може бути використаний для покриття різниці між викупною і номінальною вартістю.

У Балансі сума невикористаного емісійного доходу відображається в розділі 1 пасиву Балансу.

**Рах. 422 «Інший вкладений капітал»** обліковують інший внесений засновниками товариства (крім АТ) капітал, що перевищує зареєстрований капітал, інші внески без рішення про зміну розміру капіталу.

Додатковий капітал може бути на покриття збитків підприємства.

Таблиця 2.4.2

**Відображення операцій з іншим додатковим капіталом на рахунках бухгалтерського обліку**

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Відображено додаткові внески засновників	30,31,11,12,15,20,22	422
2.	Використано додатковий капітал на покриття збитків	422	442

**Рах. 423 «Накопичені курсові різниці»** узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.

**На рах. 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»** відображається вартість безоплатно одержаних активів від інших осіб. При цьому, збільшується власний капітал підприємства на суму справедливої вартості, за якою були оприбутковані активи на баланс підприємства. Потім одночасно з нарахуванням зносу по безоплатно отриманим необоротним активам підприємство відображає дохід у розмірі нарахованого зносу. Сальдо по рах. 424 дорівнює залишковій вартості безоплатно отриманих активів.

Таблиця 2.4.4

**Відображення операцій з безоплатного одержання активів на рахунках бухгалтерського обліку**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Дт	Кт
1.	Відображено справедливу вартість безоплатно одержаних ОЗ		152	424
2.	Зараховано до складу основних засобів та введено в експлуатацію		10	152

3.	Нараховано знос	100	23,91,92,93	131
4.	Відображено дохід на суму нарахованого зносу	100	424	745

На рах. 425 «Інший додатковий капітал» відображаються інші випадки додаткового капіталу, які не були включені до вище перерахованих субрахунків.

Додатковий капітал може направлятися на збільшення зареєстрованого, пайового, резервного капіталу та на покриття збитків від діяльності підприємства.

Збільшення зареєстрованого капіталу за рахунок додаткового капіталу на рахунках бухгалтерського обліку відображається:

Дт 41 «Капітал у дооцінках»

Дт 42 «Додатковий капітал»

Кт 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»

Синтетичний облік ведеться в журналі 7, аналітичний - за видами капіталу та кожним засновником.

#### **2.4. Облік вилученого капіталу.**

**Вилучений капітал** – це фактична собівартість акцій власної емісії, викуплений товариством у своїх акціонерів.

АТ має право викупити у акціонера оплачені ним акції для їх подальшого перепродажу чи анулювання.

Викуплені акції повинні бути реалізовані чи анульовані протягом 1 року.

За дебетом рах. 45 «Вилучений капітал» відображається фактична собівартість викуплених власних акцій чи часток, по кредиту – вартість анульованих чи перепроданих. До рахунку відкриті субрахунки:

451 «Вилучені акції»

452 «Вилучені вклади та паї»

453 «Інший вилучений капітал»

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (часток, паїв), за учасниками.

«Від’ємна» різниця між вартістю викупу і перепродажу чи анулювання перекривається емісійним доходом, а при його недостатності – прибутком підприємства, «позитивна» - включається до емісійного доходу.

**Таблиця 2.5.1**

#### **Відображення операцій з обліку вилученого капіталу на рахунках бухгалтерського обліку**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Дт	Кт
1.	АТ викупило 50 акцій за їх номінальною вартістю 100 грн.	5000	451	30,31
2.	АТ викупило 30 акцій за ціною 110 грн. (номінальна вартість 100 грн.)	3300	451	30,31
3.	АТ реалізувало викуплені 40 акцій за ціною 105 грн.	4200	30,31	451
4.	Відображено різницю між викупною та продажною вартістю	200	421	451
5.	Списані різниці при перепродажу акцій за ціною вищою ціни придбання		451	421
6.	АТ зменшило статутний капітал за рахунок анулювання 40 акцій	4000	40	451

7.	Відображено різницю між викупною і номінальною вартістю	400	421	451
8.	Списано різницю у випадку недостатності емісійного доходу		443	451

### 2.5. Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)

**Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)** – це сума чистого прибутку (або сума збитку) отриманого за певний період діяльності підприємства.

**На рах. 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»** по кредиту відображається сума прибутку, отриманого від усіх видів діяльності підприємства, по дебету – збитки та використання прибутку.

- 441 «Прибуток нерозподілений» використовується для відображення наявності та руху нерозподіленого прибутку.

- 442 «Непокриті збитки»: по дебету відображається непокритий збиток за звітний період. По кредиту – списання збитків за рахунок нерозподіленого прибутку наступних (чи попередніх) періодів, за рахунок резервного чи додаткового капіталу.

- 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» - здійснюється розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та ін.

**Таблиця 2.6.1**

#### Відображення операцій обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на рахунках бухгалтерського обліку

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Прибуток, отриманий в звітному періоді (списано фінансові результати)	79	441
2.	Збиток, отриманий у звітному періоді (списано фінансові результати)	442	79
3.	Списано суму збитку за рахунок резервного чи додаткового капіталу	42,43	442
<b>Використання прибутку у звітному періоді</b>			
4.	Списано суму прибутку на покритті непокритих збитків	443	442
5.	Нараховані дивіденди власникам (акціонерам)	443	671
6.	Використано прибуток на виплату премії за випущеними облігаціями	443	522
7.	Відраховано до резервного капіталу	443	43
8.	Списано суму прибутку, використаного у звітному періоді	441	443

#### **Питання для самоконтролю:**

1. Що таке власний капітал?
2. Облік резервного капіталу.
3. Облік додаткового капіталу
4. Облік вилученого капіталу.
5. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)

**Рекомендована література:** [1, 6, 7, 14, 23, 33, 42, 44, 50, 51, 54, 60]



## ТЕМА: «ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

### План

1. Сутність звітності та її значення
2. Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності
3. Якісні характеристики фінансової звітності
4. Склад і зміст періодичної та річної звітності підприємств України
5. Порядок представлення та оприлюднення фінансової звітності

**Мета** – формування у студентів знань щодо сутності, складу, значення, мети і принципів підготовки фінансової звітності.

**Ключові поняття та терміни:** звітність, інвентаризація, активи.

### **1. Сутність звітності та її значення**

Реєстрація господарських операцій за допомогою первинних документів дає підприємству можливість здійснювати повсякденний контроль за достовірністю та обґрунтованістю витрат господарських засобів. Підсумкові дані про господарську діяльність підприємства за визначений відрізок часу складають періодично. Систему показників, що характеризує роботу підприємства за певний період, називають **звітністю**.

Бухгалтерський облік є сполучною ланкою між господарською діяльністю та особами, які приймають рішення. Основні завдання бухгалтерського обліку такі:

вимірювання господарської діяльності, шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання;

обробка даних, збереження до потрібного моменту, а потім переробка їх таким чином, щоб вони стали корисною інформацією;

передача шляхом звітності інформації тим, хто її використовує для прийняття рішень.

Отже, саме завдання бухгалтерської звітності виходить із завдань бухгалтерського обліку, тобто **основне завдання звітності** - передача інформації тим, хто її використовує для прийняття рішень.

Бухгалтерська звітність переважно ґрунтується на даних первинного, аналітичного та синтетичного обліку.

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

**Внутрішня звітність** складається для передачі керівництву з метою прийняття на її основі управлінських рішень та для планування виробництва. Обсяг, показники, періодичність та форма надання внутрішньої звітності регламентуються внутрішніми нормативними документами з урахуванням оперативних, тактичних і стратегічних потреб підприємства.

**Зовнішня звітність** передається органам управління підприємством, податковим, статистичним та іншим органам і користувачам, визначеним законами та іншими нормативними документами України.

Поділ звітності на внутрішню і зовнішню дещо умовний, оскільки зовнішню звітність також використовує саме підприємство, його керівництво. У низці випадків суто внутрішню звітність використовують і зовнішні користувачі, але переважно за згодою підприємства.

**Методологічне керівництво** як бухгалтерським обліком, так і фінансовою (зовнішньою) звітністю підприємств (суб'єктів підприємницької діяльності) здійснює **Міністерство фінансів України** (конкретно - Управління методології бухгалтерського обліку Департаменту фінансової статистики та аналізу, методології бухгалтерського обліку та контролю), яке відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність» від 16 липня 1999 р. №996-ХІУ, з урахуванням загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики, розробляє і затверджує:

План рахунків бухгалтерського обліку;

Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

інші нормативні документи щодо ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, обов'язкові для виконання всіма підприємствами, установами на території України, дає роз'яснення щодо їх застосування.

Щодо бюджетних установ методологічне керівництво бухгалтерським обліком та фінансовою звітністю здійснює Державне казначейство України, а щодо банків - Національний банк України.

Подання податкової звітності визначається Податковим Кодексом України, на основі якого податковими та іншими контролюючими органами розробляються форми та порядок подання. Форми податкової звітності, як правило, розробляються Державною фіскальною службою України.

Нормативні документи з питань бухгалтерського обліку і звітності, що використовуються в державній статистиці, погоджуються з Державною службою статистики.

Міністерства і відомства, до сфери управління яких входять підприємства та установи загальнодержавної власності, а також органи, у віданні яких перебувають підприємства, установи республіканської (Автономної Республіки Крим) та комунальної власності здійснюють необхідне забезпечення бухгалтерського обліку і звітності на підприємствах і в установах своєї системи.

## **2. Мета і принципи підготовки фінансової звітності**

Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначені у **Національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»**, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 7. Норми цього Положення (стандарту) треба застосовувати до фінансової звітності підприємства, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) і консолідованої фінансової звітності.

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

Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства; оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Форми фінансової звітності підприємства (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державною службою статистики України.

Для суб'єктів малого підприємства і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється

скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;

- оцінка статті може бути достовірно визначена.

**Звітним періодом** до складання фінансової звітності є календарний рік.

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

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Передумовою звітності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від зі змінами, внесеними від 18.09.2018 р. фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких **принципів**:

- **автономність** підприємства, яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

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

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

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

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

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

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

Проте, у цьому ж Законі зазначено, що крім вказаних принципів підприємство може використовувати й інші принципи, які визначені міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. До них можна віднести принципи:

- **періодичності**, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу змогою складання фінансової звітності;

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

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

Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити данні про:

- підприємство;
- дату звітності та звітний період;
- валюту звітності та одиницю її виміру;
- відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періоду;
- облікову політику підприємства та її зміни;
- консолідацію фінансових звітів;
- припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;
- участь у спільних підприємствах;
- виявлення помилки окремих років та пов'язані з ними коригування;
- переоцінку статей фінансових звітів;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової) компанії;
- середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду.

Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого цим Положенням (стандартом), то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

У фінансовій звітності повинна бути вказана валюта, в якій відображенні елементи звітності, та одиниця її виміру.

Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство повинно розкривати причини цього та методи, що були використанні для проведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до них.

У примітках до фінансових звітів треба розкривати:

- облікову політику підприємства;
- інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами);
- інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Фінансову звітність підписують керівник та головний бухгалтер підприємства.

В умовах конкурентного ринкового середовища зростає значення наведеної у звітності інформації, оскільки все більш зростаюче коло користувачів фінансової звітності вимагає забезпечити її складання так, щоб задовольнити інформаційні потреби відносно: придбання, продажу і володіння цінними паперами, участі в капіталі підприємства, оцінки якості керування, оцінки здатності підприємства вчасно виконувати свої зобов'язання, забезпеченості зобов'язань підприємства, визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу, регулювання діяльності підприємства та інших рішень. Інформаційні потреби різних груп користувачів наведено в табл. 1.

Таблиця 1

## Інформаційні потреби різних груп користувачів

Групи користувачів фінансової звітності		Інформаційні потреби
внутрішні	зовнішні	
Власники, інвестори		Здатність підприємства платити дивіденди Прийняття рішення щодо руху інвестицій
Керівництво підприємства		Регулювання та управління діяльністю підприємства
Працівники		Стабільність і прибутковість підприємства. Збереження робочих місць, оплата праці і пенсійне забезпечення
	Банки	Своєчасне повернення кредитів і одержання відсотків
	Постачальники та інші кредитори	Своєчасність сплати рахунків
	Клієнти замовники	Можливість одержання необхідних товарів, послуг
	Уряд	Своєчасність і повнота сплати податків
	Громадськість	Вплив діяльності підприємства на добробут суспільства (зайнятість, екологію)

Отже, з погляду відношення до підприємства користувачів фінансової інформації можна поділити на *внутрішніх* (акціонери, вищий управлінський персонал та ін.) та *зовнішніх* (інвестори, уряд та урядові органи та ін.). Останні, у свою чергу, можуть *мати прямий фінансовий інтерес* до підприємства (тобто бути зацікавленими в результатах діяльності підприємства — інвестори, кредитори та ін.) або *непрямий* (державні органи).

Слід зазначити, що фінансова звітність має задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їхніх інформаційних потреб.

### **3. Якісні характеристики фінансової звітності**

Концепції складання фінансової звітності встановлюють та визначають властивості бухгалтерської інформації, що відбивають її корисність для процесу прийняття рішень. Головна мета МСБО та НПСБО полягає в тому, що фінансові звіти мають правдиво відображати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Якісні характеристики визначають ступінь корисності інформації, що наведена у фінансових звітах. НП(С)БО 1 виділяє чотири основні якісні характеристики фінансової інформації: **дохідливість, доречність, достовірність та зіставність**.

Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути *дохідлива* і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

*Дохідливість* – це якість інформації, яка дає можливість користувачам сприймати її значення. Однак це не означає, що користувачі зможуть правильно зрозуміти зміст фінансових звітів без необхідних базових знань у галузі бізнесу, економіки та бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим інформація про складні поняття, що є корисною для прийняття економічних рішень, не повинна виключатися із звітності через складність розуміння її окремими користувачами.

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

*Доречність* характеризує здатність інформації впливати на рішення, що приймаються на її основі. Доречність інформації визначається її суттєвістю, своєчасністю та можливістю використання для прогнозування. Згідно з НП(С)БО суттєвою вважається інформація відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової інформації.

Інформація, наведена у звітах, повинна не тільки відображати результати минулої діяльності, а й бути корисною для прогнозування майбутніх прибутків, дивідендів та інших виплат.

Фінансова звітність повинна бути *достовірною*. *Достовірність* інформації означає, що вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати (*зіставляти*):

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

*Зіставність* інформації характеризує можливість користувачів порівнювати фінансові звіти за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств.

#### **4. Склад і зміст періодичної та річної звітності підприємств України**

Форми фінансової звітності підприємства (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державною службою статистики України. Форма і склад статей фінансової звітності визначаються Національним положенням (стандартом) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і наводяться у додатках до цього Національного положення (стандарту).

Фінансова звітність складається з:

- Форми № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан);
- Форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід);
- Форми № 3 «Звіт про рух грошових коштів»;
- Форми № 4 «Звіт про власний капітал»;
- Форми № 5 «Примітки до фінансової звітності».

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

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

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються Національним [Положенням \(стандартом\) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»](#), затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 року № 39, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 15 березня 2000 року за № 161/4382.

Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з [переліку додаткових статей фінансової звітності](#), наведених у додатку 3 до Національного положення (стандарту) № 1, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Показники про податок на прибуток, витрати і збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу **наводяться в дужках**.

До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства.

### **5. Порядок представлення та оприлюднення фінансової звітності**

Найдостовірніша інформація втрачає сенс, якщо вона надана користувачам з запізненням. Тому фінансові звіти мають бути надані користувачам у строки, що забезпечують їх ефективне використання. Виходячи із цього, згідно з Порядком подання фінансової звітності, затвердженим постановою КМУ від 20.02. 2000 р. № 419:

**квартальна фінансова звітність подається підприємствами органам державної статистики не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом;**

**річна - не пізніше 28 лютого наступного за звітним року.**

У разі коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовими колективами на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено цим Законом. Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

Відкриті акціонерні товариства, підприємства — емітенти облігації, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи — зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.

У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законом, публікує його протягом 45 днів.

Перед складанням річної фінансової звітності **обов'язковим є проведення інвентаризації** активів та зобов'язань підприємства. Без підтвердження інформації, що відображена у фінансовій звітності, даними інвентаризації вона вважається недостовірною.

#### **Питання для самоконтролю:**

1. Яка фінансова звітність відноситься до квартальної? Перерахуйте та охарактеризуйте кожну форму.
2. Яка фінансова звітність відноситься до річної? Перерахуйте та охарактеризуйте кожну форму.
3. Що передує складанню річної фінансової звітності?
4. З якою періодичністю подається квартальна фінансова звітність?
5. З якою періодичністю подається річна фінансова звітність?

**Рекомендована література:** [15, 43]



## 14. РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

### 14.1. Основна

1. Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2017. 536 с.
2. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В. М. Краєвський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. – 388 с.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (із змінами) // База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 30.08.2021 р).
4. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 17.08.2021).
5. Подання фінансових звітів: URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 15.01.2021)
6. Будівельні контракти: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 № 205 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01#Text> (дата звернення 05.09.2021 р).
7. Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 № 137 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> (дата звернення 25.08.2021 р).
8. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 15.08.2021 р).
9. Вплив змін валютних курсів: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 № 193 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення 01.09.2021 р).
10. Вплив інфляції: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2002 № 147 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02#Text> (дата звернення 15.08.2021 р).
11. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 15.08.2021 р).
12. Запаси: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 15.08.2021 р).
13. Зобов'язання: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11, затверджене. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення 03.08.2021 р).
14. Дебіторська заборгованість: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10, затверджене наказом Міністерства фінансів України від



08.10.99 № 237 (із змінами). База даних «Законодавство України» ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text> (дата звернення 15.08.2021 р).

15. Дохід: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 13.08.2021 р).

16. Нематеріальні активи: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення 15.08.2021 р).

17. Основні засоби: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення 01.09.2021 р).

18. Оренда: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення 09.08.2021 р).

19. Об'єднання підприємств: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 № 163 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text> (дата звернення 07.08.2021 р).

20. Податок на прибуток: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (дата звернення 15.08.2021 р).

21. Прибуток на акцію: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2001 № 344 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01#Text> (дата звернення 28.08.2021 р).

22. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення 29.08.2021 р).

23. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 09.08.2021 р).

24. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV. База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 29.08.2021 р).

25. Розкриття інформації щодо пов'язаних осіб: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2001 № 303 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text> (дата звернення 15.08.2021 р).

26. Фінансові інвестиції: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91 (із змінами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text> (дата звернення 15.08.2021 р).

27. Фінансові інструменти: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 № 559 (із

змiнами). База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text> (дата звернення 21.08.2021 р).

#### 14.2. Допомiжна

28. Краєвський В.М., Костенко О.М. Облiк господарських процесiв: Навч.-метод. посiбник для самост. вивч. дисц. К.: УДФСУ, 2020. 150 с.

29. Лучко М. Р., Бенько I.Д., Облiк i фiнансова звітнiсть за мiжнародними стандартами. Тернопiль : Екон. Думка ТНЕУ. 2016. 360 с.

30. Теловата М.Т., Петраковська О.В. Фiнасовий облiк - 1 (у схемах i таблицях) Частина - 1: навч. посiб.; за заг. ред. М.Т. Теловатої. К.: Интердрук, 2019. 217 с.

#### 14.3. Інформаційні ресурси

31. Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws>

32. Державна служба статистики України. URL: : <http://ukrstat.gov.ua>

33. Кафедра бухгалтерського облiку УДФСУ. URL: : [//kaf-buh-nudpsu.at.ua](http://kaf-buh-nudpsu.at.ua)

34. ЛiГА:ЗАКОН. URL: : <http://www.liga.net>

35. Мiнiстерство фiнансiв України. URL: : <http://minfin.gov.ua>

36. Бухгалтер 911. URL: : <https://bukhalter911.com/>

37. Все про бухгалтерський облiк. URL: : <http://www.vobu.com.ua/>

38. Мiжнароднi стандарти фiнансової звітнiстьi http. URL: : [://www.interbuh.com.ua/](http://www.interbuh.com.ua/)

#### 14.4. Мiжнароднi видання

39. Бiзнес Інформ. Бизнес Информ. Business Inform) // Харкiвський нацiональний економiчний унiверситет, Науково-дослiдний центр iндустрiальних проблем розвитку НАН України

40. Економiчний часопис – XXI. Экономический журнал – XXI. Economic Annals – XXI Czasopys Ekonomiczny –XXI // ТОВ «Iнститут суспiльної трансформацiї», Iнститут рiгiональних дослiджень НАН України

41. Мiжнародна економiчна полiтика. Международная экономическая полiтика. International Economic Policy // ДВНЗ «Київський нацiональний економiчний унiверситет iменi Вадима Гетьмана»

42. Мiжнародний науковий журнал «Механiзм регулювання економiки». Международный научный журнал «Механизм регулирования экономики». International Scientific Journal «Mechanism of economic regulation» // Сумський державний унiверситет, ПНП «Центр наукових дослiджень», Сумське рiгiональне вiддiлення Академiї пiдприємництва та менеджменту України, ТОВ «Видавничо-торговий дiм «Унiверситетська книга»

43. Облiк i фiнанси. Учет и финансы, Accounting and Finance // Федерацiя аудиторiв, бухгалтерiв i фiнансистiв АПК України, ННЦ «Iнститут аграрної економiки», Нацiональний унiверситет бiоресурсiв i природокористування України, ДВНЗ «Київський нацiональний економiчний унiверситет iменi Вадима Гетьмана», Нацiональний унiверситет харчових технологiй, Миколаївський нацiональний аграрний унiверситет, Уманський нацiональний унiверситет садiвництва, ТДВ «Iнститут облiку i фiнансiв» (Нацiональний унiверситет бiоресурсiв i природокористування України, Київський нацiональний економiчний унiверситет iменi Вадима Гетьмана МОН України, Уманський нацiональний унiверситет садiвництва, ННЦ «Iнститут аграрної економiки» НААН України).