

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
для студентів вищих навчальних закладів*

«Видавництво
«Центр учбової літератури»
Київ – 2013

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
для студентів вищих навчальних закладів*

«Видавництво
«Центр учбової літератури»
Київ – 2013

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
С 14

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
(лист № 1/11–7515 від 10.08.2011 р.)*

Рецензенти:

Правдюк Н. Л. – доктор економічних наук, професор (Вінницький національний аграрний університет);

Гарасим П. М. – доктор економічних наук, професор (Львівська державна фінансова академія);

Малік М. Й. – доктор економічних наук, професор, (ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН).

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
С 14

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
(лист № 1/11–7515 від 10.08.2011 р.)*

Рецензенти:

Правдюк Н. Л. – доктор економічних наук, професор (Вінницький національний аграрний університет);

Гарасим П. М. – доктор економічних наук, професор (Львівська державна фінансова академія);

Малік М. Й. – доктор економічних наук, професор, (ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН).

С 14 **Садовська І. Б.** Бухгалтерський облік [текст] : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.

ISBN 978-617-673-160-3

Структуру навчального посібника розроблено відповідно до анотації змісту дисципліни «Бухгалтерський облік».

Текст навчального посібника викладено логічно, наочно, з наведенням таблиць, схем, рисунків, що сприяють кращому розумінню матеріалу та допомагають його викладанню. Особливу увагу зосереджено на управлінському обліку, який є базовим у підготовці майбутніх фахівців управління підприємствами та організаціями.

Навчальний посібник вирішує досить важливе завдання дисципліни бухгалтерський облік, яке полягає в тому, щоб на належному рівні подати студентам навчальний матеріал, максимально наближаючи виробничі ситуації до дійсності, навчити студентів спрямувати теорію бухгалтерського обліку на розвиток методів отримання, обробки і використання облікової інформації в системі управління підприємством в умовах глобалізації економіки.

Рекомендовано для студентів вищих навчальних закладів, коледжів, а також для бажаючих самостійно оволодіти теоретичними знаннями і практичними навичками з бухгалтерського обліку.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 978-617-673- 160-3

© Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є., 2013.
© «Видавництво «Центр учбової літератури», 2013.

С 14 **Садовська І. Б.** Бухгалтерський облік [текст] : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.

ISBN 978-617-673-160-3

Структуру навчального посібника розроблено відповідно до анотації змісту дисципліни «Бухгалтерський облік».

Текст навчального посібника викладено логічно, наочно, з наведенням таблиць, схем, рисунків, що сприяють кращому розумінню матеріалу та допомагають його викладанню. Особливу увагу зосереджено на управлінському обліку, який є базовим у підготовці майбутніх фахівців управління підприємствами та організаціями.

Навчальний посібник вирішує досить важливе завдання дисципліни бухгалтерський облік, яке полягає в тому, щоб на належному рівні подати студентам навчальний матеріал, максимально наближаючи виробничі ситуації до дійсності, навчити студентів спрямувати теорію бухгалтерського обліку на розвиток методів отримання, обробки і використання облікової інформації в системі управління підприємством в умовах глобалізації економіки.

Рекомендовано для студентів вищих навчальних закладів, коледжів, а також для бажаючих самостійно оволодіти теоретичними знаннями і практичними навичками з бухгалтерського обліку.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 978-617-673- 160-3

© Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є., 2013.
© «Видавництво «Центр учбової літератури», 2013.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	13
------------	----

РОЗДІЛ І. ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ТЕМА 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод

1.1. Сутність господарського обліку, вимоги, вимірники та види	16
1.1.1. Еволюція обліку та основні тенденції його розвитку ...	16
1.1.2. Господарський облік і вимоги до нього	17
1.2. Функції, предмет і метод бухгалтерського обліку	30
1.2.1. Функції і завдання бухгалтерського обліку	30
1.2.2. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку	36
1.2.3. Метод бухгалтерського обліку та його елементи	47

ТЕМА 2. Бухгалтерський баланс

2.1. Економічна сутність, значення та види балансового узагальнення	66
2.2. Бухгалтерський баланс: будова, зміст, призначення	69
2.3. Господарські операції та їх вплив на бухгалтерський баланс	76

ТЕМА 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис

3.1. Рахунки бухгалтерського обліку: зміст і будова	86
3.2. Подвійний запис	90

ЗМІСТ

ВСТУП.....	13
------------	----

РОЗДІЛ І. ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ТЕМА 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод

1.1. Сутність господарського обліку, вимоги, вимірники та види	16
1.1.1. Еволюція обліку та основні тенденції його розвитку ...	16
1.1.2. Господарський облік і вимоги до нього	17
1.2. Функції, предмет і метод бухгалтерського обліку	30
1.2.1. Функції і завдання бухгалтерського обліку	30
1.2.2. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку	36
1.2.3. Метод бухгалтерського обліку та його елементи	47

ТЕМА 2. Бухгалтерський баланс

2.1. Економічна сутність, значення та види балансового узагальнення	66
2.2. Бухгалтерський баланс: будова, зміст, призначення	69
2.3. Господарські операції та їх вплив на бухгалтерський баланс	76

ТЕМА 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис

3.1. Рахунки бухгалтерського обліку: зміст і будова	86
3.2. Подвійний запис	90

3.3. План рахунків бухгалтерського обліку	92
3.4.Класифікація рахунків	94
3.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку	101

ТЕМА 4. Оцінювання та калькуляція

4.1. Оцінка як система вартісного виміру: поняття, значення, методи	110
4.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку: поняття, значення, види, класифікація витрат	115
4.3. Оцінка і калькулювання при відображенні в обліку процесів господарської діяльності	121
4.3.1. Процеси діяльності суб'єкта господарювання і характеристика кругообігу засобів підприємства	121
4.3.2. Облік процесу придбання засобів виробництва	131
4.3.3. Облік процесу виробництва та формування собівартості готової продукції	136
4.3.4. Облік процесу реалізації готової продукції і формування фінансових результатів	141

ТЕМА 5. Документування та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку

5.1. Поняття про документи. Вимоги до складання документів	149
5.2. Класифікація бухгалтерських документів	152
5.3. Порядок опрацювання бухгалтерських документів ...	155
5.4. виправлення помилок у первинних документах	155
5.5. Організація документообігу	157
5.6. Порядок зберігання документів	160
5.7. Інвентаризація, її види та порядок проведення	162
5.8. Документальне забезпечення інвентаризації та відображення її результатів в обліку	165
5.9. Облікові реєстри та їх класифікація	169
5.10. Форми ведення бухгалтерського обліку	177
5.11. Організація бухгалтерського обліку	185

3.3. План рахунків бухгалтерського обліку	92
3.4.Класифікація рахунків	94
3.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку	101

ТЕМА 4. Оцінювання та калькуляція

4.1. Оцінка як система вартісного виміру: поняття, значення, методи	110
4.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку: поняття, значення, види, класифікація витрат	115
4.3. Оцінка і калькулювання при відображенні в обліку процесів господарської діяльності	121
4.3.1. Процеси діяльності суб'єкта господарювання і характеристика кругообігу засобів підприємства	121
4.3.2. Облік процесу придбання засобів виробництва	131
4.3.3. Облік процесу виробництва та формування собівартості готової продукції	136
4.3.4. Облік процесу реалізації готової продукції і формування фінансових результатів	141

ТЕМА 5. Документування та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку

5.1. Поняття про документи. Вимоги до складання документів	149
5.2. Класифікація бухгалтерських документів	152
5.3. Порядок опрацювання бухгалтерських документів ...	155
5.4. виправлення помилок у первинних документах	155
5.5. Організація документообігу	157
5.6. Порядок зберігання документів	160
5.7. Інвентаризація, її види та порядок проведення	162
5.8. Документальне забезпечення інвентаризації та відображення її результатів в обліку	165
5.9. Облікові реєстри та їх класифікація	169
5.10. Форми ведення бухгалтерського обліку	177
5.11. Організація бухгалтерського обліку	185

РОЗДІЛ II.
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ

ТЕМА 6. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості

6.1. Економічна суть грошового обігу і розрахунків	195
6.2. Облік касових операцій	198
6.3. Облік безготівкових розрахунків	208
6.4. Облік дебіторської заборгованості	212

ТЕМА 7. Облік запасів

7.1. Економічний зміст та оцінка запасів	229
7.2. Нормативне забезпечення обліку запасів	241
7.3. Документування господарських операцій з руху запасів	245
7.4. Аналітичний та синтетичний облік запасів	253
7.5. Складський облік запасів	261
7.6. Інвентаризація запасів	262

ТЕМА 8. Облік необоротних активів

8.1. Облік основних засобів	266
8.1.1. Основні засоби. Економічна суть. Класифікація. Оцінка	266
8.1.2. Первинний облік основних засобів	269
8.1.3. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів	272
8.1.4. Облік капітальних інвестицій	275
8.1.5. Облік амортизації	277
8.1.6. Облік оренди основних засобів	282
8.1.7. Інвентаризація основних засобів	293
8.2. Облік нематеріальних активів	296
8.2.1. Сутність, визначення та класифікація нематеріальних активів	296
8.2.2. Нормативна база обліку нематеріальних активів	299
8.2.3. Первинний облік нематеріальних активів	302

РОЗДІЛ II.
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ

ТЕМА 6. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості

6.1. Економічна суть грошового обігу і розрахунків	195
6.2. Облік касових операцій	198
6.3. Облік безготівкових розрахунків	208
6.4. Облік дебіторської заборгованості	212

ТЕМА 7. Облік запасів

7.1. Економічний зміст та оцінка запасів	229
7.2. Нормативне забезпечення обліку запасів	241
7.3. Документування господарських операцій з руху запасів	245
7.4. Аналітичний та синтетичний облік запасів	253
7.5. Складський облік запасів	261
7.6. Інвентаризація запасів	262

ТЕМА 8. Облік необоротних активів

8.1. Облік основних засобів	266
8.1.1. Основні засоби. Економічна суть. Класифікація. Оцінка	266
8.1.2. Первинний облік основних засобів	269
8.1.3. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів	272
8.1.4. Облік капітальних інвестицій	275
8.1.5. Облік амортизації	277
8.1.6. Облік оренди основних засобів	282
8.1.7. Інвентаризація основних засобів	293
8.2. Облік нематеріальних активів	296
8.2.1. Сутність, визначення та класифікація нематеріальних активів	296
8.2.2. Нормативна база обліку нематеріальних активів	299
8.2.3. Первинний облік нематеріальних активів	302

8.2.4. Синтетичний і аналітичний облік нематеріальних активів	304
8.2.5. Облік гудвілу	313

ТЕМА 9. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу

9.1. Економічна суть, форми та системи оплати праці	317
9.2. Нормативно–правове регулювання обліку оплати праці	327
9.3. Первинний облік праці та заробітної плати	328
9.4. Аналітичний та синтетичний облік оплати праці	331
9.5. Порядок нарахування відпускних та лікарняних	333
9.6. Облік розрахунків за соціальним страхуванням персоналу	337

ТЕМА 10. Облік зобов'язань

10.1. Облік довгострокових і поточних зобов'язань	341
10.2. Облік розрахунків з бюджетом	347
10.2.1. Нормативна база обліку розрахунків з бюджетом ...	347
10.2.2. Сутність та класифікація податків	348
10.2.3. Податок на прибуток	349
10.2.4. Податок на додану вартість	349
10.2.5. Відображення операцій по розрахунках з бюджетом в регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку	351

ТЕМА 11. Облік власного капіталу

11.1. Поняття та класифікація власного капіталу	351
11.2. Нормативно–законодавче забезпечення обліку власного капіталу	359
11.3. Документальне забезпечення господарських операцій з обліку власного капіталу	361
11.4. Аналітичний і синтетичний облік власного капіталу та розкриття інформації у фінансовій звітності	363

ТЕМА 12. Облік фінансових інвестицій

12.1. Визначення та класифікація фінансових інвестицій .	369
--	-----

8.2.4. Синтетичний і аналітичний облік нематеріальних активів	304
8.2.5. Облік гудвілу	313

ТЕМА 9. Облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу

9.1. Економічна суть, форми та системи оплати праці	317
9.2. Нормативно–правове регулювання обліку оплати праці	327
9.3. Первинний облік праці та заробітної плати	328
9.4. Аналітичний та синтетичний облік оплати праці	331
9.5. Порядок нарахування відпускних та лікарняних	333
9.6. Облік розрахунків за соціальним страхуванням персоналу	337

ТЕМА 10. Облік зобов'язань

10.1. Облік довгострокових і поточних зобов'язань	341
10.2. Облік розрахунків з бюджетом	347
10.2.1. Нормативна база обліку розрахунків з бюджетом ...	347
10.2.2. Сутність та класифікація податків	348
10.2.3. Податок на прибуток	349
10.2.4. Податок на додану вартість	349
10.2.5. Відображення операцій по розрахунках з бюджетом в регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку	351

ТЕМА 11. Облік власного капіталу

11.1. Поняття та класифікація власного капіталу	351
11.2. Нормативно–законодавче забезпечення обліку власного капіталу	359
11.3. Документальне забезпечення господарських операцій з обліку власного капіталу	361
11.4. Аналітичний і синтетичний облік власного капіталу та розкриття інформації у фінансовій звітності	363

ТЕМА 12. Облік фінансових інвестицій

12.1. Визначення та класифікація фінансових інвестицій .	369
--	-----

12.2. Нормативно–правове і фінансове регулювання інвестиційної діяльності	375
12.3. Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій	376
12.4. Первісна оцінка фінансових інвестицій	377

ТЕМА 13. Облік доходів і фінансових результатів

13.1. Економічна суть категорії «доходи»	383
13.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік доходів	385
13.3. Економічна суть фінансових результатів	387
13.4. Відображення фінансових результатів на рахунках бухгалтерського обліку	388

ТЕМА 14. Фінансова звітність

14.1. Поняття та принципи побудови звітності	395
14.2. Класифікація звітності та її користувачі	398
14.3. Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності	401
14.4. Форми фінансової звітності	404
14.4.1. Примітки до фінансової звітності	413

РОЗДІЛ III. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

ТЕМА 15. Сутність і організація управлінського обліку

15.1. Сутність та завдання управлінського обліку	416
15.1.1. Сутність управлінського обліку	416
15.1.2. Завдання управлінського обліку	418
15.2. Етапи розвитку управлінського обліку та його сучасні концепції	418
15.3 Предмет, метод, принципи і функції управлінського обліку	420
15.3.1. Принципи управлінського обліку	421
15.3.2. Функції управлінського обліку	423

12.2. Нормативно–правове і фінансове регулювання інвестиційної діяльності	375
12.3. Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій	376
12.4. Первісна оцінка фінансових інвестицій	377

ТЕМА 13. Облік доходів і фінансових результатів

13.1. Економічна суть категорії «доходи»	383
13.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік доходів	385
13.3. Економічна суть фінансових результатів	387
13.4. Відображення фінансових результатів на рахунках бухгалтерського обліку	388

ТЕМА 14. Фінансова звітність

14.1. Поняття та принципи побудови звітності	395
14.2. Класифікація звітності та її користувачі	398
14.3. Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності	401
14.4. Форми фінансової звітності	404
14.4.1. Примітки до фінансової звітності	413

РОЗДІЛ III. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

ТЕМА 15. Сутність і організація управлінського обліку

15.1. Сутність та завдання управлінського обліку	416
15.1.1. Сутність управлінського обліку	416
15.1.2. Завдання управлінського обліку	418
15.2. Етапи розвитку управлінського обліку та його сучасні концепції	418
15.3 Предмет, метод, принципи і функції управлінського обліку	420
15.3.1. Принципи управлінського обліку	421
15.3.2. Функції управлінського обліку	423

15.4. Відмінності та взаємозв'язок між управлінським та фінансовим обліком	424
15.5. Організація управлінського обліку	426

ТЕМА 16. Склад витрат виробництва та їх класифікація

16.1. Мета та підходи до класифікації витрат в управлінському обліку. Нормативне забезпечення	432
16.1.1. Групування витрат	433
16.1.2. Нормативно-правове забезпечення	434
16.2. Класифікація витрат виробництва	435
16.2.1. Класифікація витрат для цілей фінансового обліку ..	435
16.2.2. Класифікація витрат для цілей управлінського обліку	437
16.2.2.1. Витрати для оцінки запасів	437
16.2.2.2. Витрати для прийняття рішень	441
16.2.2.3. Витрати для забезпечення контролю	443

ТЕМА 17. Поведінка та функція витрат

17.1. Поведінка витрат	446
17.1.1. Фактори впливу на поведінку витрат	446
17.1.2. Поведінка змінних витрат	446
17.1.3. Поведінка постійних витрат	448
17.1.4. Поведінка змішаних витрат	449
17.2. Визначення функції витрат	452
17.2.1. Методи побудови функції витрат	452
17.2.2. Технологічний аналіз	453
17.2.3. Метод аналізу рахунків	453
17.2.4. Метод вищої-нижчої точки	453
17.2.5. Метод візуального пристосування	454
17.2.6. Методи регресійного аналізу	454
17.3. Управлінські судження при визначенні поведінки витрат	457

ТЕМА 18. Системи і методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

18.1. Характеристика і види систем виробничого обліку	460
---	-----

15.4. Відмінності та взаємозв'язок між управлінським та фінансовим обліком	424
15.5. Організація управлінського обліку	426

ТЕМА 16. Склад витрат виробництва та їх класифікація

16.1. Мета та підходи до класифікації витрат в управлінському обліку. Нормативне забезпечення	432
16.1.1. Групування витрат	433
16.1.2. Нормативно-правове забезпечення	434
16.2. Класифікація витрат виробництва	435
16.2.1. Класифікація витрат для цілей фінансового обліку ..	435
16.2.2. Класифікація витрат для цілей управлінського обліку	437
16.2.2.1. Витрати для оцінки запасів	437
16.2.2.2. Витрати для прийняття рішень	441
16.2.2.3. Витрати для забезпечення контролю	443

ТЕМА 17. Поведінка та функція витрат

17.1. Поведінка витрат	446
17.1.1. Фактори впливу на поведінку витрат	446
17.1.2. Поведінка змінних витрат	446
17.1.3. Поведінка постійних витрат	448
17.1.4. Поведінка змішаних витрат	449
17.2. Визначення функції витрат	452
17.2.1. Методи побудови функції витрат	452
17.2.2. Технологічний аналіз	453
17.2.3. Метод аналізу рахунків	453
17.2.4. Метод вищої-нижчої точки	453
17.2.5. Метод візуального пристосування	454
17.2.6. Методи регресійного аналізу	454
17.3. Управлінські судження при визначенні поведінки витрат	457

ТЕМА 18. Системи і методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

18.1. Характеристика і види систем виробничого обліку	460
---	-----

18.2. Методи обліку витрат	463
18.2.1. Облік фактичних витрат	464
18.2.2. Облік нормативних витрат	464
18.2.3. Позамовний метод обліку витрат	465
18.2.4. Попроцесний метод обліку витрат	466
18.3. Поняття собівартості та її види	466
18.4. Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) .	469
18.4.1. Калькулювання за замовленнями	470
18.4.2. Калькулювання за процесами	471
18.4.3. Способи калькулювання	471

ТЕМА 19. Облік і калькулювання за повними витратами

19.1. Вітчизняні методи обліку і калькулювання за повними витратами	475
19.1.1. Позамовний метод	476
19.1.2. Попередільний метод	478
19.1.3. Попроцесний метод	479
19.1.4. Нормативний метод	479
19.2. Зведений облік витрат	480
19.3. Зарубіжні методи обліку і калькулювання повних витрат	482
19.3.1. Метод однорідних секцій	482
19.3.2. Метод «стандарт–косту»	484
19.3.3. Метод нормативного розподілу витрат	485
19.4. Облік і розподіл непрямих витрат	486

ТЕМА 20. Облік і калькулювання за змінними витратами

20.1. Система обліку і калькулювання за змінними витратами	491
20.1.1. Сутність системи змінних витрат	491
20.1.2. Класифікація змінних витрат	493
20.2. Система «директ–костинг» – система обліку змінних витрат	494
20.2.1. Історичні аспекти «директ–костингу»	494
20.2.2. Простий «директ–костинг»	496
20.2.3. Розвинутий «директ–костинг»	497
20.2.4. Порядок відображення у звітності	498

18.2. Методи обліку витрат	463
18.2.1. Облік фактичних витрат	464
18.2.2. Облік нормативних витрат	464
18.2.3. Позамовний метод обліку витрат	465
18.2.4. Попроцесний метод обліку витрат	466
18.3. Поняття собівартості та її види	466
18.4. Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) .	469
18.4.1. Калькулювання за замовленнями	470
18.4.2. Калькулювання за процесами	471
18.4.3. Способи калькулювання	471

ТЕМА 19. Облік і калькулювання за повними витратами

19.1. Вітчизняні методи обліку і калькулювання за повними витратами	475
19.1.1. Позамовний метод	476
19.1.2. Попередільний метод	478
19.1.3. Попроцесний метод	479
19.1.4. Нормативний метод	479
19.2. Зведений облік витрат	480
19.3. Зарубіжні методи обліку і калькулювання повних витрат	482
19.3.1. Метод однорідних секцій	482
19.3.2. Метод «стандарт–косту»	484
19.3.3. Метод нормативного розподілу витрат	485
19.4. Облік і розподіл непрямих витрат	486

ТЕМА 20. Облік і калькулювання за змінними витратами

20.1. Система обліку і калькулювання за змінними витратами	491
20.1.1. Сутність системи змінних витрат	491
20.1.2. Класифікація змінних витрат	493
20.2. Система «директ–костинг» – система обліку змінних витрат	494
20.2.1. Історичні аспекти «директ–костингу»	494
20.2.2. Простий «директ–костинг»	496
20.2.3. Розвинутий «директ–костинг»	497
20.2.4. Порядок відображення у звітності	498

20.3. Калькулювання змінних витрат: звітність за сегментами та оцінка діяльності	499
20.3.1. Звітність за сегментами	499
20.3.2. Планування та контроль	500

ТЕМА 21. Облік і калькулювання за нормативними витратами

21.1. Сутність та принципи нормативного обліку витрат ...	503
21.1.1. Елементи нормативної системи обліку	503
21.1.2. Принципи системи нормативного обліку	504
21.2. Облік нормативних витрат, змін та відхилень від норм	504
21.2.1. Види норм	505
21.2.2. Нормативна калькуляція та її особливості	505
21.3. Суть системи обліку і калькулювання за нормативними витратами	509
21.3.1. Варіанти обліку за нормативними витратами та облік відхилення від норм	509
21.3.2. Аналіз відхилень від нормативів витрат	510
21.3.2.1. Матеріальні витрати	511
21.3.2.2. Прямі витрати на оплату праці	511
21.3.2.3. Накладні витрати	511

ТЕМА 22. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку

22.1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»	516
22.2. Основні припущення в аналізі взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»	519
22.3. Визначення точки беззбитковості за допомогою рівнянь	524
22.4. Маржинальний метод визначення точки беззбитковості	526
22.5. Графічний аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку	531
22.6. Аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» за умов асортиментності продукції (багатопродуктового виробництва)	536
22.7. Аналіз чутливості прибутку	537

20.3. Калькулювання змінних витрат: звітність за сегментами та оцінка діяльності	499
20.3.1. Звітність за сегментами	499
20.3.2. Планування та контроль	500

ТЕМА 21. Облік і калькулювання за нормативними витратами

21.1. Сутність та принципи нормативного обліку витрат ...	503
21.1.1. Елементи нормативної системи обліку	503
21.1.2. Принципи системи нормативного обліку	504
21.2. Облік нормативних витрат, змін та відхилень від норм	504
21.2.1. Види норм	505
21.2.2. Нормативна калькуляція та її особливості	505
21.3. Суть системи обліку і калькулювання за нормативними витратами	509
21.3.1. Варіанти обліку за нормативними витратами та облік відхилення від норм	509
21.3.2. Аналіз відхилень від нормативів витрат	510
21.3.2.1. Матеріальні витрати	511
21.3.2.2. Прямі витрати на оплату праці	511
21.3.2.3. Накладні витрати	511

ТЕМА 22. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку

22.1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»	516
22.2. Основні припущення в аналізі взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»	519
22.3. Визначення точки беззбитковості за допомогою рівнянь	524
22.4. Маржинальний метод визначення точки беззбитковості	526
22.5. Графічний аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку	531
22.6. Аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» за умов асортиментності продукції (багатопродуктового виробництва)	536
22.7. Аналіз чутливості прибутку	537

ТЕМА 23. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень

23.1. Загальна характеристика управлінських рішень	542
23.2. Поняття релевантності інформації	545
23.2.1. Перше правило релевантності	546
23.2.2. Друге правило релевантності	547
23.3. Оптимальне використання ресурсів в умовах обмеження	548
23.3.1. Аналіз за наявності одного обмеження	549
23.3.2. Аналіз при двох обмеженнях	550
23.3.3. Аналіз при трьох і більше обмеженнях	550

ТЕМА 24. Бюджетування і контроль витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства

24.1. Бюджетування як інструмент управлінського контролю та види бюджетів	554
24.2. Порядок складання та взаємоузгодження бюджетів ..	560
24.2.1. Бюджет продаж	560
24.2.2. Бюджет виробництва	561
24.2.3. Бюджет прямих витрат праці	561
24.2.4. Бюджет використання матеріалів	562
24.2.5. Бюджет придбання матеріалів	563
24.2.6. Бюджет виробничих накладних (загальновиробничих) витрат	564
24.2.7. Бюджет собівартості виготовленої продукції	565
24.2.8. Бюджет собівартості реалізованої продукції	566
24.2.9. Бюджет адміністративних витрат	567
24.2.10. Бюджет витрат на збут	567
24.2.11. Бюджетний звіт про прибуток	568
24.2.12. Бюджет грошових коштів	569
24.3. Методика і техніка контролю за виконанням бюджетів і аналіз відхилень	570

ТЕМА 25. Облік, контроль і звітність за центрами відповідальності

25.1. Сутність, типи центрів відповідальності	576
25.1.1. Переваги та недоліки децентралізації	576

ТЕМА 23. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень

23.1. Загальна характеристика управлінських рішень	542
23.2. Поняття релевантності інформації	545
23.2.1. Перше правило релевантності	546
23.2.2. Друге правило релевантності	547
23.3. Оптимальне використання ресурсів в умовах обмеження	548
23.3.1. Аналіз за наявності одного обмеження	549
23.3.2. Аналіз при двох обмеженнях	550
23.3.3. Аналіз при трьох і більше обмеженнях	550

ТЕМА 24. Бюджетування і контроль витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства

24.1. Бюджетування як інструмент управлінського контролю та види бюджетів	554
24.2. Порядок складання та взаємоузгодження бюджетів ..	560
24.2.1. Бюджет продаж	560
24.2.2. Бюджет виробництва	561
24.2.3. Бюджет прямих витрат праці	561
24.2.4. Бюджет використання матеріалів	562
24.2.5. Бюджет придбання матеріалів	563
24.2.6. Бюджет виробничих накладних (загальновиробничих) витрат	564
24.2.7. Бюджет собівартості виготовленої продукції	565
24.2.8. Бюджет собівартості реалізованої продукції	566
24.2.9. Бюджет адміністративних витрат	567
24.2.10. Бюджет витрат на збут	567
24.2.11. Бюджетний звіт про прибуток	568
24.2.12. Бюджет грошових коштів	569
24.3. Методика і техніка контролю за виконанням бюджетів і аналіз відхилень	570

ТЕМА 25. Облік, контроль і звітність за центрами відповідальності

25.1. Сутність, типи центрів відповідальності	576
25.1.1. Переваги та недоліки децентралізації	576

25.1.2. Типи центрів відповідальності	578
25.2. Оцінка діяльності центрів відповідальності	580
25.3. Трансфертне ціноутворення	583
25.4. Контроль та внутрішня звітність за центрами відповідальності	585

ТЕМА 26. Стратегічний управлінський облік

26.1. Управлінський облік у системі стратегічного менеджменту	591
26.2. Управління на основі аналізу діяльності	603
26.2.1. Якість як зброя конкуренції	605
26.2.2. Час як зброя конкуренції	606
26.2.3. Теорія обмежень і облік продуктивності	607
26.2.4. Система «якраз вчасно»	609
26.3. Облік витрат для безперервного вдосконалення діяльності	611
26.3.1. Цільове калькулювання	611
26.3.2. Калькулювання для безперервного вдосконалення	612
Глосарій бухгалтерських термінів	615
Список використаної літератури	657
Додатки	666

25.1.2. Типи центрів відповідальності	578
25.2. Оцінка діяльності центрів відповідальності	580
25.3. Трансфертне ціноутворення	583
25.4. Контроль та внутрішня звітність за центрами відповідальності	585

ТЕМА 26. Стратегічний управлінський облік

26.1. Управлінський облік у системі стратегічного менеджменту	591
26.2. Управління на основі аналізу діяльності	603
26.2.1. Якість як зброя конкуренції	605
26.2.2. Час як зброя конкуренції	606
26.2.3. Теорія обмежень і облік продуктивності	607
26.2.4. Система «якраз вчасно»	609
26.3. Облік витрат для безперервного вдосконалення діяльності	611
26.3.1. Цільове калькулювання	611
26.3.2. Калькулювання для безперервного вдосконалення	612
Глосарій бухгалтерських термінів	615
Список використаної літератури	657
Додатки	666

ВСТУП

Вища освіта в Україні перебуває в стані адаптації до реформ, спричинених впровадженням болонського процесу. В цих умовах акцентується особлива увага на перебудові форм і методів організації навчального процесу, який повинен забезпечити творче засвоєння програмного матеріалу в поєднанні з набуттям практичних навичок і вивченням міжнародного досвіду.

Навчальний посібник «Бухгалтерський облік» є актуальним і таким, що відповідає вимогам часу. Це обумовлено в першу чергу потребою постійного оновлення навчальних матеріалів з облікових дисциплін, які серед економічних мають найбільшу залежність від постійних змін чинних нормативно-правових актів.

В навчальному посібнику докладно розглянуто основи бухгалтерського обліку та обліку господарської діяльності підприємств. При викладенні матеріалу враховані зміни і доповнення до нормативно-правових актів, чинних в Україні станом на 1 вересня 2012 року.

Структура навчального посібника представлена наступним чином: в першому розділі «Основи бухгалтерського обліку» пропонуються завдання за наступними темами: загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод; бухгалтерський баланс; рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис; оцінювання та калькуляція; документація та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку.

У другому розділі «Бухгалтерської облік господарської діяльності підприємств» подано матеріал у розрізі тем: облік грошових коштів і дебіторської заборгованості; облік запасів; облік необоротних активів; облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу; облік зобов'язань; облік власного капіталу; облік фінансових інвестицій; облік доходів і фінансових результатів; фінансова звітність.

Виокремлення розділу «Управлінський облік» є цілеспрямованим з точки зору авторів, що сприятиме підготовці фахівця вищого рівня, здатного розв'язувати складні задачі прийняття управлінських рішень в умовах невизначеності та кризової економіки.

ВСТУП

Вища освіта в Україні перебуває в стані адаптації до реформ, спричинених впровадженням болонського процесу. В цих умовах акцентується особлива увага на перебудові форм і методів організації навчального процесу, який повинен забезпечити творче засвоєння програмного матеріалу в поєднанні з набуттям практичних навичок і вивченням міжнародного досвіду.

Навчальний посібник «Бухгалтерський облік» є актуальним і таким, що відповідає вимогам часу. Це обумовлено в першу чергу потребою постійного оновлення навчальних матеріалів з облікових дисциплін, які серед економічних мають найбільшу залежність від постійних змін чинних нормативно-правових актів.

В навчальному посібнику докладно розглянуто основи бухгалтерського обліку та обліку господарської діяльності підприємств. При викладенні матеріалу враховані зміни і доповнення до нормативно-правових актів, чинних в Україні станом на 1 вересня 2012 року.

Структура навчального посібника представлена наступним чином: в першому розділі «Основи бухгалтерського обліку» пропонуються завдання за наступними темами: загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод; бухгалтерський баланс; рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис; оцінювання та калькуляція; документація та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку.

У другому розділі «Бухгалтерської облік господарської діяльності підприємств» подано матеріал у розрізі тем: облік грошових коштів і дебіторської заборгованості; облік запасів; облік необоротних активів; облік праці, її оплати та соціального страхування персоналу; облік зобов'язань; облік власного капіталу; облік фінансових інвестицій; облік доходів і фінансових результатів; фінансова звітність.

Виокремлення розділу «Управлінський облік» є цілеспрямованим з точки зору авторів, що сприятиме підготовці фахівця вищого рівня, здатного розв'язувати складні задачі прийняття управлінських рішень в умовах невизначеності та кризової економіки.

Представлений «Глосарій бухгалтерських термінів» стане значною допомогою у засвоєнні студентами поданого в посібнику матеріалу. Наведені в Додатку витяги з нормативно-правових актів також сприятимуть оволодінню ґрунтовними знаннями з бухгалтерського обліку.

Для розвитку логічного мислення і поглибленого вивчення окремих питань автором в навчальному посібнику запропоновано ситуації, які зустрічаються в практичній діяльності підприємств, мають дискусійний характер і неоднозначність щодо їх вирішення та потребують самостійного опрацювання нормативно-правової бази.

Текст навчального посібника викладено логічно, наочно, з наведенням таблиць, схем, рисунків, що сприяють кращому розумінню матеріалу та допомагають його викладанню. Особливу увагу зосереджено на первинному обліку: по кожній темі пропонується опис переліку типових документів із зазначенням форм і назв, а також викладено порядок їх оформлення і складання.

Навчальний посібник вирішує досить важливе завдання дисципліни бухгалтерський облік, яке полягає в тому, щоб на належному рівні подати студентам навчальний матеріал, максимально наближаючи виробничі ситуації до дійсності, навчити студентів спрямувати теорію бухгалтерського обліку на розвиток методів отримання, обробки і використання облікової інформації в системі сучасного підприємства.

Навчальний посібник може бути використано у вищих навчальних закладах, коледжах, а також для бажаючих самостійно оволодіти теоретичними знаннями і практичними навичками з бухгалтерського обліку.

Представлений «Глосарій бухгалтерських термінів» стане значною допомогою у засвоєнні студентами поданого в посібнику матеріалу. Наведені в Додатку витяги з нормативно-правових актів також сприятимуть оволодінню ґрунтовними знаннями з бухгалтерського обліку.

Для розвитку логічного мислення і поглибленого вивчення окремих питань автором в навчальному посібнику запропоновано ситуації, які зустрічаються в практичній діяльності підприємств, мають дискусійний характер і неоднозначність щодо їх вирішення та потребують самостійного опрацювання нормативно-правової бази.

Текст навчального посібника викладено логічно, наочно, з наведенням таблиць, схем, рисунків, що сприяють кращому розумінню матеріалу та допомагають його викладанню. Особливу увагу зосереджено на первинному обліку: по кожній темі пропонується опис переліку типових документів із зазначенням форм і назв, а також викладено порядок їх оформлення і складання.

Навчальний посібник вирішує досить важливе завдання дисципліни бухгалтерський облік, яке полягає в тому, щоб на належному рівні подати студентам навчальний матеріал, максимально наближаючи виробничі ситуації до дійсності, навчити студентів спрямувати теорію бухгалтерського обліку на розвиток методів отримання, обробки і використання облікової інформації в системі сучасного підприємства.

Навчальний посібник може бути використано у вищих навчальних закладах, коледжах, а також для бажаючих самостійно оволодіти теоретичними знаннями і практичними навичками з бухгалтерського обліку.

Розділ I

ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ТЕМА 1

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО ПРЕДМЕТ І МЕТОД

Питання до розгляду

- 1.1. Сутність господарського обліку, вимоги, вимірники та види.
 - 1.1.1. Еволюція обліку та основні тенденції його розвитку.
 - 1.1.2. Господарський облік і вимоги до нього.
- 1.2. Функції, предмет і метод бухгалтерського обліку.
 - 1.2.1. Функції і завдання бухгалтерського обліку.
 - 1.2.2. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку.
 - 1.2.3. Метод бухгалтерського обліку та його елементи.

Ключові терміни: господарський облік, оперативний облік, статистичний облік, бухгалтерський облік, фінансовий облік, податковий облік, управлінський облік, креативний облік, стратегічний облік, предмет та об'єкти бухгалтерського обліку, метод бухгалтерського обліку, господарські засоби, джерела господарських засобів, необоротні активи, оборотні активи, власний капітал, зобов'язання.

Нормативно-правове забезпечення:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV зі змінами та доповненнями.

Розділ I

ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ТЕМА 1

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО ПРЕДМЕТ І МЕТОД

Питання до розгляду

- 1.1. Сутність господарського обліку, вимоги, вимірники та види.
 - 1.1.1. Еволюція обліку та основні тенденції його розвитку.
 - 1.1.2. Господарський облік і вимоги до нього.
- 1.2. Функції, предмет і метод бухгалтерського обліку.
 - 1.2.1. Функції і завдання бухгалтерського обліку.
 - 1.2.2. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку.
 - 1.2.3. Метод бухгалтерського обліку та його елементи.

Ключові терміни: господарський облік, оперативний облік, статистичний облік, бухгалтерський облік, фінансовий облік, податковий облік, управлінський облік, креативний облік, стратегічний облік, предмет та об'єкти бухгалтерського обліку, метод бухгалтерського обліку, господарські засоби, джерела господарських засобів, необоротні активи, оборотні активи, власний капітал, зобов'язання.

Нормативно-правове забезпечення:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV зі змінами та доповненнями.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 зі змінами та доповненнями.

1.1. Сутність господарського обліку, вимоги, вимірники та види

1.1.1. Еволюція обліку та основні тенденції його розвитку

Основою життя суспільства є матеріальне виробництво. Отримана в результаті виробництва продукція розподіляється, відбувається її обмін і споживання. Зміст процесу суспільного відтворення складають процеси виробництва, розподілу, обміну і споживання, що безперервно поновлюються.

З розвитком суспільства, особливо за умов ринкової економіки, потреба в обліковій інформації постійно зростає. Для ефективного функціонування окремих структурних підрозділів і підприємства в цілому необхідно, щоб учасники управлінського процесу, приймаючи рішення, мали своєчасну, правдиву та об'єктивну інформацію про власне майно і джерела його формування, грошовий та фінансовий стан, результати господарської діяльності – доходи, прибутки чи збитки, а також про особливості їх отримання. Таку інформацію традиційно надає система бухгалтерського обліку, орієнтована на потреби управління.

В обліку відображаються реальні господарські процеси. При цьому обов'язково має бути вказано, які кількісні та якісні зміни відбулися в господарській діяльності під впливом цих процесів. З метою контролю та управління економічними процесами дані обліку узагальнюються шляхом систематизації і групування за певними ознаками.

Облік – це особлива діяльність по збору, опрацюванню і передачі інформації користувачам за потребою або відповідно до встановлених на державному рівні нормативних актів.

Як кожна діяльність, облік здійснюється послідовно і відповідно до чітко виділених етапів:

- спостереження за окремою господарською операцією з метою констатації факту її повного завершення;

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 зі змінами та доповненнями.

1.1. Сутність господарського обліку, вимоги, вимірники та види

1.1.1. Еволюція обліку та основні тенденції його розвитку

Основою життя суспільства є матеріальне виробництво. Отримана в результаті виробництва продукція розподіляється, відбувається її обмін і споживання. Зміст процесу суспільного відтворення складають процеси виробництва, розподілу, обміну і споживання, що безперервно поновлюються.

З розвитком суспільства, особливо за умов ринкової економіки, потреба в обліковій інформації постійно зростає. Для ефективного функціонування окремих структурних підрозділів і підприємства в цілому необхідно, щоб учасники управлінського процесу, приймаючи рішення, мали своєчасну, правдиву та об'єктивну інформацію про власне майно і джерела його формування, грошовий та фінансовий стан, результати господарської діяльності – доходи, прибутки чи збитки, а також про особливості їх отримання. Таку інформацію традиційно надає система бухгалтерського обліку, орієнтована на потреби управління.

В обліку відображаються реальні господарські процеси. При цьому обов'язково має бути вказано, які кількісні та якісні зміни відбулися в господарській діяльності під впливом цих процесів. З метою контролю та управління економічними процесами дані обліку узагальнюються шляхом систематизації і групування за певними ознаками.

Облік – це особлива діяльність по збору, опрацюванню і передачі інформації користувачам за потребою або відповідно до встановлених на державному рівні нормативних актів.

Як кожна діяльність, облік здійснюється послідовно і відповідно до чітко виділених етапів:

- спостереження за окремою господарською операцією з метою констатації факту її повного завершення;

- *вимірювання фактів та явищ господарської діяльності за кількісними і якісними характеристиками;*
- *реєстрація або фіксація побаченого і поміряного факту чи явища господарської діяльності шляхом здійснення запису про господарську операцію, що відбулася на будь-яких видах носіїв інформації цифрових, паперових, магнітних;*
- *групування і систематизація передбачає розподіл одержаної інформації за видами об'єктів обліку з метою її детальної оцінки, оперативного контролю та аналізу;*
- *узагальнення і формування звітів для передачі їх користувачам.*

1.1.2. Господарський облік і вимоги до нього

Облік є поняттям загальноповсякденним у суспільному житті. Для економічних відображень більш властиве визначення господарського обліку.

Господарський облік – це кількісне відображення та якісна характеристика процесів господарської діяльності за допомогою спостереження, вимірювання і реєстрації з метою отримання правдивої й неупередженої облікової інформації, для контролю та управління суб'єктом господарювання.

Під *господарською діяльністю* розуміють будь-яку діяльність суб'єктів господарювання, яка спрямована на досягнення мети його створення шляхом здійснення процесів придбання ресурсів, виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг, зберігання та реалізації готових виробів і товарів, переміщення засобів, інвестиційної та фінансової діяльності.

Суб'єктами господарської діяльності або суб'єктами господарювання є створені відповідно до чинного законодавства України: приватні, державні, комунальні та інші підприємства; зареєстровані в установленому законом порядку громадяни України, іноземці та особи без громадянства, юридичні особи або підприємці, які здійснюють господарську діяльність.

Метою господарського обліку є адекватне відображення фактів господарської діяльності та суспільного життя, надання відповідної повної і правдивої інформації для контролю за господарською діяльністю і прийняття управлінських рішень.

До господарського обліку висуваються такі *вимоги: порівняльність, точність і об'єктивність, ясність і доступність, своєчасність, економічність і раціональність* (рис. 1.1).

- *вимірювання фактів та явищ господарської діяльності за кількісними і якісними характеристиками;*
- *реєстрація або фіксація побаченого і поміряного факту чи явища господарської діяльності шляхом здійснення запису про господарську операцію, що відбулася на будь-яких видах носіїв інформації цифрових, паперових, магнітних;*
- *групування і систематизація передбачає розподіл одержаної інформації за видами об'єктів обліку з метою її детальної оцінки, оперативного контролю та аналізу;*
- *узагальнення і формування звітів для передачі їх користувачам.*

1.1.2. Господарський облік і вимоги до нього

Облік є поняттям загальноповсякденним у суспільному житті. Для економічних відображень більш властиве визначення господарського обліку.

Господарський облік – це кількісне відображення та якісна характеристика процесів господарської діяльності за допомогою спостереження, вимірювання і реєстрації з метою отримання правдивої й неупередженої облікової інформації, для контролю та управління суб'єктом господарювання.

Під *господарською діяльністю* розуміють будь-яку діяльність суб'єктів господарювання, яка спрямована на досягнення мети його створення шляхом здійснення процесів придбання ресурсів, виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг, зберігання та реалізації готових виробів і товарів, переміщення засобів, інвестиційної та фінансової діяльності.

Суб'єктами господарської діяльності або суб'єктами господарювання є створені відповідно до чинного законодавства України: приватні, державні, комунальні та інші підприємства; зареєстровані в установленому законом порядку громадяни України, іноземці та особи без громадянства, юридичні особи або підприємці, які здійснюють господарську діяльність.

Метою господарського обліку є адекватне відображення фактів господарської діяльності та суспільного життя, надання відповідної повної і правдивої інформації для контролю за господарською діяльністю і прийняття управлінських рішень.

До господарського обліку висуваються такі *вимоги: порівняльність, точність і об'єктивність, ясність і доступність, своєчасність, економічність і раціональність* (рис. 1.1).

Порівнянність необхідна для оцінки і контролю за виконанням планових, бюджетних і кошторисних завдань та для проведення аналітичних процедур і ґрунтується на єдиних методологічних засадах побудови планових і фактичних показників протягом довгострокових періодів.

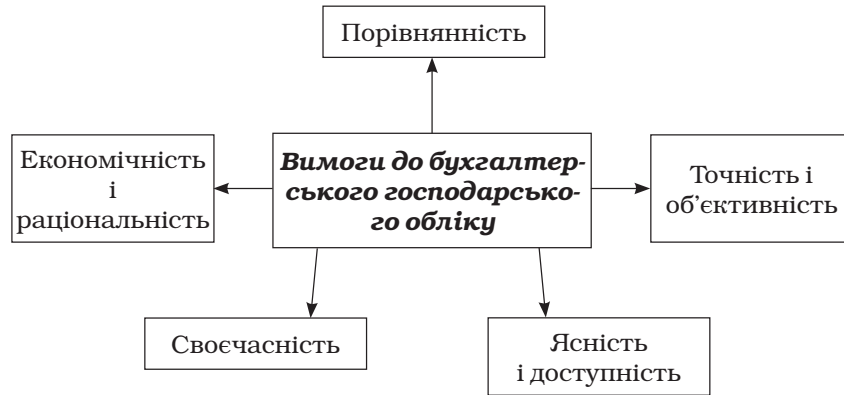


Рис. 1.1. Вимоги до бухгалтерського господарського обліку

Точність і об'єктивність обліку означають, що всі облікові дані мають бути правильними і відображати реальний стан та результати діяльності, тобто з максимальним ступенем достовірності і точності документально фіксувати як досягнення, так і недоліки в роботі підприємства.

Ясність і доступність обліку означають, що представлена користувачу облікова інформація має бути зрозумілою, чітко характеризувати усі аспекти діяльності підприємства. При цьому необхідно враховувати рівень обізнаності різних користувачів з економічних питань.

Своєчасність обліку полягає в забезпеченні дотримання встановлених термінів передачі облікової інформації користувачам, яка використовується ними для прийняття управлінських рішень, розробки конкретних заходів, спрямованих на досягнення мети створення підприємства, оперативного керівництва і контролю за раціональним використанням усіх видів ресурсів, здійснення постачальницької, виробничої і збутової діяльнос-

Порівнянність необхідна для оцінки і контролю за виконанням планових, бюджетних і кошторисних завдань та для проведення аналітичних процедур і ґрунтується на єдиних методологічних засадах побудови планових і фактичних показників протягом довгострокових періодів.

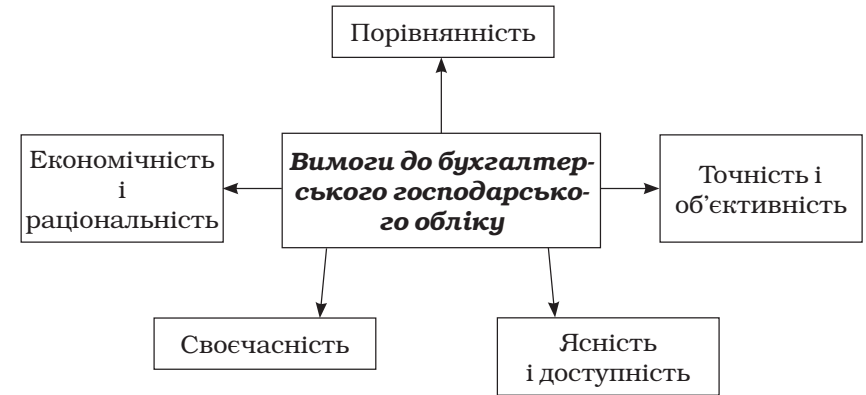


Рис. 1.1. Вимоги до бухгалтерського господарського обліку

Точність і об'єктивність обліку означають, що всі облікові дані мають бути правильними і відображати реальний стан та результати діяльності, тобто з максимальним ступенем достовірності і точності документально фіксувати як досягнення, так і недоліки в роботі підприємства.

Ясність і доступність обліку означають, що представлена користувачу облікова інформація має бути зрозумілою, чітко характеризувати усі аспекти діяльності підприємства. При цьому необхідно враховувати рівень обізнаності різних користувачів з економічних питань.

Своєчасність обліку полягає в забезпеченні дотримання встановлених термінів передачі облікової інформації користувачам, яка використовується ними для прийняття управлінських рішень, розробки конкретних заходів, спрямованих на досягнення мети створення підприємства, оперативного керівництва і контролю за раціональним використанням усіх видів ресурсів, здійснення постачальницької, виробничої і збутової діяльнос-

ті відповідно до поставлених завдань, контролю розрахункових операцій тощо.

Економічність і раціональність обліку означає, що він має бути максимально дешевим за умови виконання вимог щодо його достовірності, повноти і своєчасності. Це досягається шляхом раціональної організації обліково–обчислювальних робіт з використанням комп'ютерних технологій. Автоматизація обліку зменшує період для опрацювання облікових даних і передачі інформації, потрібної для управління підприємством, і, відповідно, дає можливість скоротити кількість працівників, залучених до облікового процесу.

Для визначення і вимірювання змін, які відбулися в господарській діяльності суб'єкта господарювання під впливом певних господарських операцій, а також для визначення величини об'єкта обліку використовують *кількісні та якісні вимірники*:

- *кількісні* – це показники діяльності суб'єкта господарювання, організації, установи, за допомогою яких визначають обсяг виконаних операцій, процесів та величину облікових об'єктів;
- *якісні* – це такі показники, що характеризують економічну ефективність здійснених господарських процесів і відповідних операцій, та результатів зміни облікових об'єктів.

Залежно від засобів, які використовуються суб'єктом господарювання, джерел їх формування та процесів, а також показників, що характеризують його діяльність, кількісні облікові вимірники поділяють на види: натуральні, трудові та вартісні (рис. 1.2).

Натуральні вимірники використовуються для вираження об'єктів обліку в одиницях ваги, об'єму, довжини, площі, потужності та ін. Тобто, об'єкти обліку відображаються за кількістю (штуки, місця та ін.), за довжиною і площею (сантиметри, метри, гектари т.д.), за вагою (кілограми, центнери, тонни та ін.), за об'ємом (літри, кубічні метри і т.д.), за потужністю (Ват) тощо. Облік у таких одиницях виміру називається натуральним обліком, за допомогою якого на підприємстві здійснюється контроль за збереженням, наявністю і рухом майна, обсягом використання матеріальних ресурсів у господарських процесах: постачання, виробництва і реалізації.

Проте натуральні вимірники, які в практиці застосовуються для планування, оперативного обліку і контролю, не можуть узагальнено відображати різномірні за своїми фізичними властивостями об'єкти обліку. Наприклад, за допомогою натуральних вимір-

ті відповідно до поставлених завдань, контролю розрахункових операцій тощо.

Економічність і раціональність обліку означає, що він має бути максимально дешевим за умови виконання вимог щодо його достовірності, повноти і своєчасності. Це досягається шляхом раціональної організації обліково–обчислювальних робіт з використанням комп'ютерних технологій. Автоматизація обліку зменшує період для опрацювання облікових даних і передачі інформації, потрібної для управління підприємством, і, відповідно, дає можливість скоротити кількість працівників, залучених до облікового процесу.

Для визначення і вимірювання змін, які відбулися в господарській діяльності суб'єкта господарювання під впливом певних господарських операцій, а також для визначення величини об'єкта обліку використовують *кількісні та якісні вимірники*:

- *кількісні* – це показники діяльності суб'єкта господарювання, організації, установи, за допомогою яких визначають обсяг виконаних операцій, процесів та величину облікових об'єктів;
- *якісні* – це такі показники, що характеризують економічну ефективність здійснених господарських процесів і відповідних операцій, та результатів зміни облікових об'єктів.

Залежно від засобів, які використовуються суб'єктом господарювання, джерел їх формування та процесів, а також показників, що характеризують його діяльність, кількісні облікові вимірники поділяють на види: натуральні, трудові та вартісні (рис. 1.2).

Натуральні вимірники використовуються для вираження об'єктів обліку в одиницях ваги, об'єму, довжини, площі, потужності та ін. Тобто, об'єкти обліку відображаються за кількістю (штуки, місця та ін.), за довжиною і площею (сантиметри, метри, гектари т.д.), за вагою (кілограми, центнери, тонни та ін.), за об'ємом (літри, кубічні метри і т.д.), за потужністю (Ват) тощо. Облік у таких одиницях виміру називається натуральним обліком, за допомогою якого на підприємстві здійснюється контроль за збереженням, наявністю і рухом майна, обсягом використання матеріальних ресурсів у господарських процесах: постачання, виробництва і реалізації.

Проте натуральні вимірники, які в практиці застосовуються для планування, оперативного обліку і контролю, не можуть узагальнено відображати різномірні за своїми фізичними властивостями об'єкти обліку. Наприклад, за допомогою натуральних вимір-

ників не можна відобразити всю сукупність основних чи оборотних засобів окремого підприємства або випуск готової продукції при багатовирібному виробництві. Тобто, натуральні вимірники застосовуються для відображення в обліку однорідних за якісними і технічними характеристиками предметів.



Рис. 1.2. Вимірники обліку

Трудові вимірники використовуються в обліку для відображення кількості відпрацьованого робочого часу і виражаються в одиницях часу – днях, годинах, хвилинах. Трудові вимірники часто застосовуються в поєднанні з натуральними для визначення виробітку робітниками за одиницю часу (людино-години, людино-дні і т.д.). За допомогою трудових вимірників проводиться нарахування заробітної плати працівникам підприємства, обчислюються показники продуктивності праці.

Вартісні (грошові) вимірники слугують для узагальненого відображення об'єктів обліку в єдиній грошовій оцінці. Основою вартісного вимірника є грошова одиниця країни (в Україні – це гривня

ників не можна відобразити всю сукупність основних чи оборотних засобів окремого підприємства або випуск готової продукції при багатовирібному виробництві. Тобто, натуральні вимірники застосовуються для відображення в обліку однорідних за якісними і технічними характеристиками предметів.



Рис. 1.2. Вимірники обліку

Трудові вимірники використовуються в обліку для відображення кількості відпрацьованого робочого часу і виражаються в одиницях часу – днях, годинах, хвилинах. Трудові вимірники часто застосовуються в поєднанні з натуральними для визначення виробітку робітниками за одиницю часу (людино-години, людино-дні і т.д.). За допомогою трудових вимірників проводиться нарахування заробітної плати працівникам підприємства, обчислюються показники продуктивності праці.

Вартісні (грошові) вимірники слугують для узагальненого відображення об'єктів обліку в єдиній грошовій оцінці. Основою вартісного вимірника є грошова одиниця країни (в Україні – це гривня

і її частки – копійки). Тільки за допомогою вартісного вимірника отримують узагальненні показники про наявність та рух різно-рідних господарських засобів, здійснені господарські процеси для визначення результатів діяльності. Вартісні вимірники застосовують в обліку водночас із натуральними і трудовими, а грошову оцінку облікових об'єктів здійснюють на їх основі.

Отже, різні вимірники, що використовуються в господарському обліку, тісно пов'язані один з одним і в окремих випадках застосовуються одночасно, що забезпечує повне відображення облікових об'єктів.

Види господарського обліку, їх зміст та взаємозв'язок

Господарський облік класично поділяють на три види: *оперативний, статистичний і бухгалтерський*.

Оперативний (оперативно-технічний) облік характеризується поточним спостереженням для оперативного керування господарськими процесами і контролю за станом і рухом майна господарюючого суб'єкта та окремими господарськими операціями в ході їх безпосереднього здійснення. Особливістю його є порівняно швидка передача інформації про окремі господарські факти без обов'язкового складання первинного документа. Інформація може передаватися усно в процесі проведення виробничих нарад, по телефону або в спеціально розроблених на підприємстві звітних оперативних формах (зведеннях). За допомогою оперативного обліку проводиться перевірка виконання бюджетів з питань забезпечення підприємства необхідними ресурсами, виробництва та реалізації готової продукції, виконаних робіт і послуг; контроль виконання угод з постачальниками і покупцями, виконання норм виробітку працівниками, потреби в фінансових ресурсах і т.д.

Об'єкти оперативного обліку визначаються підприємством самостійно, виходячи з потреб виробничого і комерційного менеджменту. Оперативний облік не є суцільним і безперервним і охоплює різноманітні господарські процеси та операції переважно виробничо-технічного характеру, через що дістав назву оперативно-технічного.

Дані оперативного обліку не завжди оформляються документально. Іноді необхідна інформація передається по телефону, факсу і є наближеною, наприклад, інформація про щоденне виробництво та реалізацію продукції, залишки сировини на складі, стан

і її частки – копійки). Тільки за допомогою вартісного вимірника отримують узагальненні показники про наявність та рух різно-рідних господарських засобів, здійснені господарські процеси для визначення результатів діяльності. Вартісні вимірники застосовують в обліку водночас із натуральними і трудовими, а грошову оцінку облікових об'єктів здійснюють на їх основі.

Отже, різні вимірники, що використовуються в господарському обліку, тісно пов'язані один з одним і в окремих випадках застосовуються одночасно, що забезпечує повне відображення облікових об'єктів.

Види господарського обліку, їх зміст та взаємозв'язок

Господарський облік класично поділяють на три види: *оперативний, статистичний і бухгалтерський*.

Оперативний (оперативно-технічний) облік характеризується поточним спостереженням для оперативного керування господарськими процесами і контролю за станом і рухом майна господарюючого суб'єкта та окремими господарськими операціями в ході їх безпосереднього здійснення. Особливістю його є порівняно швидка передача інформації про окремі господарські факти без обов'язкового складання первинного документа. Інформація може передаватися усно в процесі проведення виробничих нарад, по телефону або в спеціально розроблених на підприємстві звітних оперативних формах (зведеннях). За допомогою оперативного обліку проводиться перевірка виконання бюджетів з питань забезпечення підприємства необхідними ресурсами, виробництва та реалізації готової продукції, виконаних робіт і послуг; контроль виконання угод з постачальниками і покупцями, виконання норм виробітку працівниками, потреби в фінансових ресурсах і т.д.

Об'єкти оперативного обліку визначаються підприємством самостійно, виходячи з потреб виробничого і комерційного менеджменту. Оперативний облік не є суцільним і безперервним і охоплює різноманітні господарські процеси та операції переважно виробничо-технічного характеру, через що дістав назву оперативно-технічного.

Дані оперативного обліку не завжди оформляються документально. Іноді необхідна інформація передається по телефону, факсу і є наближеною, наприклад, інформація про щоденне виробництво та реалізацію продукції, залишки сировини на складі, стан

розрахунків з покупцями та постачальниками тощо. Ця інформація необхідна для оперативного прийняття управлінських рішень, тому дані оперативного обліку повинні бути прості і доступні для розуміння не обліковим персоналом. Ефективність цього виду обліку значно підвищується завдяки використанню його даних як джерела оперативного економічного аналізу, контролю та для коригування гнучких бюджетів.

В оперативному обліку застосовують усі три облікові вимірники, але найчастіше натуральні та трудові.

Статистичний облік (статистика) відображає масові соціально-економічні явища і процеси суспільного життя для виявлення тенденцій їх розвитку з метою контролю і управління ними.

Статистичний облік застосовують для вивчення процесів розвитку окремих галузей та всієї економіки. За допомогою статистики обчислюють показники обсягу виробництва, динаміку заробітної плати, використання робочого часу та окремі явища культурного й політичного життя суспільства – чисельність, склад і рух населення, матеріальний і культурний рівень народу тощо. Для вивчення досліджуваних об'єктів статистика застосовує спеціальні засоби і прийоми: суцільні й вибіркові спостереження, групування, середні числа, індекси, динамічні ряди, відносні величини тощо.

Бухгалтерський облік займає основне місце в єдиній системі господарського обліку. Його необхідно розглядати як галузь наукових знань, рівноправно пов'язану з іншими науками, а також як вид практичної діяльності, оскільки він організовується на кожному підприємстві незалежно від форми власності. Бухгалтерський облік надає інформацію про стан і рух засобів суб'єкта господарювання, джерела їх утворення і господарські процеси, пов'язані із постачанням матеріалів, виробництвом продукції та її реалізацією, а також про фінансові результати господарської діяльності.

Бухгалтерський облік в Україні регулюється державою, перш за все Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996 зі змінами та доповненнями, який набув чинності з 01.01.2000 року.

У статті 1 даного Закону подано визначення *бухгалтерського обліку як процесу виявлення, вимірювання, реєстрування, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про*

розрахунків з покупцями та постачальниками тощо. Ця інформація необхідна для оперативного прийняття управлінських рішень, тому дані оперативного обліку повинні бути прості і доступні для розуміння не обліковим персоналом. Ефективність цього виду обліку значно підвищується завдяки використанню його даних як джерела оперативного економічного аналізу, контролю та для коригування гнучких бюджетів.

В оперативному обліку застосовують усі три облікові вимірники, але найчастіше натуральні та трудові.

Статистичний облік (статистика) відображає масові соціально-економічні явища і процеси суспільного життя для виявлення тенденцій їх розвитку з метою контролю і управління ними.

Статистичний облік застосовують для вивчення процесів розвитку окремих галузей та всієї економіки. За допомогою статистики обчислюють показники обсягу виробництва, динаміку заробітної плати, використання робочого часу та окремі явища культурного й політичного життя суспільства – чисельність, склад і рух населення, матеріальний і культурний рівень народу тощо. Для вивчення досліджуваних об'єктів статистика застосовує спеціальні засоби і прийоми: суцільні й вибіркові спостереження, групування, середні числа, індекси, динамічні ряди, відносні величини тощо.

Бухгалтерський облік займає основне місце в єдиній системі господарського обліку. Його необхідно розглядати як галузь наукових знань, рівноправно пов'язану з іншими науками, а також як вид практичної діяльності, оскільки він організовується на кожному підприємстві незалежно від форми власності. Бухгалтерський облік надає інформацію про стан і рух засобів суб'єкта господарювання, джерела їх утворення і господарські процеси, пов'язані із постачанням матеріалів, виробництвом продукції та її реалізацією, а також про фінансові результати господарської діяльності.

Бухгалтерський облік в Україні регулюється державою, перш за все Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996 зі змінами та доповненнями, який набув чинності з 01.01.2000 року.

У статті 1 даного Закону подано визначення *бухгалтерського обліку як процесу виявлення, вимірювання, реєстрування, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про*

діяльність суб'єкта господарювання зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

В навчальних посібниках і підручниках з бухгалтерського обліку приводяться інші визначення, які в основному зводяться до трактування бухгалтерського обліку як незамінної функції управління і специфічної діяльності з переробки даних про господарські операції в інформацію для споживання менеджментом.

Порівняно зі статистичним і оперативним, бухгалтерський облік має такі *особливості*:

- є суцільним і безперервним. Він охоплює всі господарські операції, що здійснюються на підприємстві в їх хронологічній послідовності і ведеться постійно;
- кожна господарська операція підтверджується відповідним документом, що забезпечує юридичну повноцінність і доведеність інформації;
- облікова інформація обробляється в чітко визначені періоди часу (місяць, квартал, рік) і за розробленими правилами;
- регламентований законами України і нормативно-правовими актами. При цьому ряд організаційних і методологічних питань ведення бухгалтерського обліку підприємство вирішує самостійно;
- усі об'єкти обліку незалежно від застосування натуральних і трудових вимірників обов'язково відображаються в єдиному грошовому вимірнику, що дозволяє узагальнювати різні господарські процеси і операції.

Бухгалтерський облік – це система безперервного, взаємопов'язаного, суцільного та документально-обґрунтованого відображення господарських засобів за складом, розміщенням та джерелами їх утворення і господарських процесів в грошовому, трудовому і натуральному вимірниках для формування інформаційних потоків на запити користувачів.

Усі три види господарського обліку тісно пов'язані між собою, взаємодоповнюють один одного й у сукупності становлять єдину систему господарського обліку. Так, дані оперативного обліку – вихідний матеріал для статистичного обліку, який у свою чергу використовується бухгалтерським обліком. Дані бухгалтерського обліку використовуються для складання статистичних звітів. У

діяльність суб'єкта господарювання зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

В навчальних посібниках і підручниках з бухгалтерського обліку приводяться інші визначення, які в основному зводяться до трактування бухгалтерського обліку як незамінної функції управління і специфічної діяльності з переробки даних про господарські операції в інформацію для споживання менеджментом.

Порівняно зі статистичним і оперативним, бухгалтерський облік має такі *особливості*:

- є суцільним і безперервним. Він охоплює всі господарські операції, що здійснюються на підприємстві в їх хронологічній послідовності і ведеться постійно;
- кожна господарська операція підтверджується відповідним документом, що забезпечує юридичну повноцінність і доведеність інформації;
- облікова інформація обробляється в чітко визначені періоди часу (місяць, квартал, рік) і за розробленими правилами;
- регламентований законами України і нормативно-правовими актами. При цьому ряд організаційних і методологічних питань ведення бухгалтерського обліку підприємство вирішує самостійно;
- усі об'єкти обліку незалежно від застосування натуральних і трудових вимірників обов'язково відображаються в єдиному грошовому вимірнику, що дозволяє узагальнювати різні господарські процеси і операції.

Бухгалтерський облік – це система безперервного, взаємопов'язаного, суцільного та документально-обґрунтованого відображення господарських засобів за складом, розміщенням та джерелами їх утворення і господарських процесів в грошовому, трудовому і натуральному вимірниках для формування інформаційних потоків на запити користувачів.

Усі три види господарського обліку тісно пов'язані між собою, взаємодоповнюють один одного й у сукупності становлять єдину систему господарського обліку. Так, дані оперативного обліку – вихідний матеріал для статистичного обліку, який у свою чергу використовується бухгалтерським обліком. Дані бухгалтерського обліку використовуються для складання статистичних звітів. У

бухгалтерському обліку при визначенні заробітку робітників використовують оперативні показники виконання норм виробітку. Взаємозв'язок оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку зумовлений тим, що вони базуються на одних і тих самих першоджерелах інформації й мають єдині зміст, цілі та основні завдання.

У свою чергу в умовах ринкових відносин бухгалтерський облік диференціюється за *сферою діяльності* та за *обліковими функціями*.

За *сферою діяльності* бухгалтерський облік поділяється на:

- *виробничо-господарський* (тобто облік, який ведеться в галузях матеріального виробництва економіки України);
- *облік виконання бюджету* (бюджетний облік у податкових адміністраціях, казначействі);
- *облік у невиробничій* (соціальной) *сфері* (установи освіти, охорони здоров'я, силові структури, оборони країни тощо, які фінансуються з бюджету);
- *банківський облік*.

За об'єктами обліку, планом рахунків, специфікою ведення ці види обліку суттєво відрізняються один від одного.

Залежно від потреб користувача у визначеній і регламентованій інформації, представленої у відповідних формах звітності бухгалтерський облік умовно поділяється на підсистеми: *управлінський, фінансовий та податковий*.

Бухгалтерський фінансовий облік надає інформацію, яка характеризує фінансовий і майновий стан підприємства і призначена для зовнішніх і внутрішніх користувачів. У фінансовому обліку формується інформація про поточні витрати і доходи підприємства, розміри дебіторської і кредиторської заборгованості, величину фінансових інвестицій і надходжень від них, стан джерел фінансування і т.д., яка необхідна для складання фінансової звітності.

Оскільки фінансовий облік призначений, перш за все, для зовнішніх користувачів (акціонерів, банків, кредиторів, потенційних інвесторів і т.д.), то це обумовлює регламентацію фінансового обліку і форм звітності. Концепція фінансового обліку викладена в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, прийнятих в Україні, які відповідають загальноприйнятим міжнародним стандартам. Бухгалтерський фінансовий облік обов'язковий для всіх підприємств і організацій України не за-

бухгалтерському обліку при визначенні заробітку робітників використовують оперативні показники виконання норм виробітку. Взаємозв'язок оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку зумовлений тим, що вони базуються на одних і тих самих першоджерелах інформації й мають єдині зміст, цілі та основні завдання.

У свою чергу в умовах ринкових відносин бухгалтерський облік диференціюється за *сферою діяльності* та за *обліковими функціями*.

За *сферою діяльності* бухгалтерський облік поділяється на:

- *виробничо-господарський* (тобто облік, який ведеться в галузях матеріального виробництва економіки України);
- *облік виконання бюджету* (бюджетний облік у податкових адміністраціях, казначействі);
- *облік у невиробничій* (соціальной) *сфері* (установи освіти, охорони здоров'я, силові структури, оборони країни тощо, які фінансуються з бюджету);
- *банківський облік*.

За об'єктами обліку, планом рахунків, специфікою ведення ці види обліку суттєво відрізняються один від одного.

Залежно від потреб користувача у визначеній і регламентованій інформації, представленої у відповідних формах звітності бухгалтерський облік умовно поділяється на підсистеми: *управлінський, фінансовий та податковий*.

Бухгалтерський фінансовий облік надає інформацію, яка характеризує фінансовий і майновий стан підприємства і призначена для зовнішніх і внутрішніх користувачів. У фінансовому обліку формується інформація про поточні витрати і доходи підприємства, розміри дебіторської і кредиторської заборгованості, величину фінансових інвестицій і надходжень від них, стан джерел фінансування і т.д., яка необхідна для складання фінансової звітності.

Оскільки фінансовий облік призначений, перш за все, для зовнішніх користувачів (акціонерів, банків, кредиторів, потенційних інвесторів і т.д.), то це обумовлює регламентацію фінансового обліку і форм звітності. Концепція фінансового обліку викладена в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, прийнятих в Україні, які відповідають загальноприйнятим міжнародним стандартам. Бухгалтерський фінансовий облік обов'язковий для всіх підприємств і організацій України не за-

лежно від виду власності і організаційно-правової форми господарювання.

За даними бухгалтерського фінансового обліку у встановлені терміни складається затверджена Міністерством фінансів України фінансова звітність.

Управлінський (внутрішньогосподарський) облік є інформаційною системою для забезпечення процесу планування, бюджетування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством. Він розрахований на внутрішніх користувачів, якими можуть бути: керівники підрозділів, менеджери, працівники маркетингової служби, планово-економічного і контрольно-ревізійного відділів підприємства.

Управлінський облік – це процес «виробництва» інформації для потреб внутрішнього менеджменту оперативної, поточної і стратегічної операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Здійснюється для формування показників внутрішньої звітності за центрами відповідальності.

На відміну від фінансового обліку, ведення управлінського обліку необов'язкове, і питання про створення внутрішньої облікової інформаційної системи вирішує адміністрація підприємства.

Інформація управлінського (внутрішньогосподарського) обліку надається у вигляді управлінських звітів, використовується для визначення відпускної (реалізаційної) ціни на продукцію (товари, роботи, послуги), аналізу діяльності підприємства в поточному і перспективному плануванні та бюджетуванні і є комерційною таємницею підприємства.

Управлінський облік вирішує такі завдання:

- формування інформації про діяльність підрозділів підприємства в розрізі центрів витрат і відповідальних осіб;
- поточний контроль за дотриманням нормативів і бюджетних завдань;
- попередження впливу негативних факторів, кризових ситуацій та невизначеності на нормальний хід господарського процесу;

лежно від виду власності і організаційно-правової форми господарювання.

За даними бухгалтерського фінансового обліку у встановлені терміни складається затверджена Міністерством фінансів України фінансова звітність.

Управлінський (внутрішньогосподарський) облік є інформаційною системою для забезпечення процесу планування, бюджетування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством. Він розрахований на внутрішніх користувачів, якими можуть бути: керівники підрозділів, менеджери, працівники маркетингової служби, планово-економічного і контрольно-ревізійного відділів підприємства.

Управлінський облік – це процес «виробництва» інформації для потреб внутрішнього менеджменту оперативної, поточної і стратегічної операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Здійснюється для формування показників внутрішньої звітності за центрами відповідальності.

На відміну від фінансового обліку, ведення управлінського обліку необов'язкове, і питання про створення внутрішньої облікової інформаційної системи вирішує адміністрація підприємства.

Інформація управлінського (внутрішньогосподарського) обліку надається у вигляді управлінських звітів, використовується для визначення відпускної (реалізаційної) ціни на продукцію (товари, роботи, послуги), аналізу діяльності підприємства в поточному і перспективному плануванні та бюджетуванні і є комерційною таємницею підприємства.

Управлінський облік вирішує такі завдання:

- формування інформації про діяльність підрозділів підприємства в розрізі центрів витрат і відповідальних осіб;
- поточний контроль за дотриманням нормативів і бюджетних завдань;
- попередження впливу негативних факторів, кризових ситуацій та невизначеності на нормальний хід господарського процесу;

- оцінювання альтернативних варіантів для прийняття управлінських рішень в процесі поточного управління і розвитку суб'єкта господарювання на перспективу.

В управлінському обліку широко застосовуються математичні, статистичні та методи математичного прогнозування. Складніші розрахунки проводяться із застосуванням ЕОМ.

Податковий облік – це система спостереження, вимірювання і реєстрування об'єктів, які в сукупності формують **базу оподаткування, обчислення** величини платежів і податків, належних до сплати відповідно до чинного законодавства та **забезпечення** своєчасності їх сплати.

Податковий облік в сучасних умовах податкової політики України став абсолютно виокремленою функціональною підсистемою бухгалтерського обліку у зв'язку зі специфікою прийнятого Податкового кодексу України від 02.12.2010 №2755–VI. Податковий облік вирішує такі завдання:

- належне документування господарських операцій з метою формування достовірного джерела даних для проведення розрахунків податкових платежів;
- визначення величини витрат, амортизації та доходу з метою розрахунку прибутку для оподаткування;
- здійснення податкових розрахунків за всіма видами податків відповідно до чинного законодавства;
- складання податкових декларацій і звітів, їх подання в зазначені терміни податковим та іншим контролюючим органам;
- забезпечення своєчасної сплати податкових платежів.

Схематично систему господарського обліку наведено на рис. 1.3.

Порівняльну характеристику фінансового, податкового та управлінського обліку подано в табл. 1.1.

- оцінювання альтернативних варіантів для прийняття управлінських рішень в процесі поточного управління і розвитку суб'єкта господарювання на перспективу.

В управлінському обліку широко застосовуються математичні, статистичні та методи математичного прогнозування. Складніші розрахунки проводяться із застосуванням ЕОМ.

Податковий облік – це система спостереження, вимірювання і реєстрування об'єктів, які в сукупності формують **базу оподаткування, обчислення** величини платежів і податків, належних до сплати відповідно до чинного законодавства та **забезпечення** своєчасності їх сплати.

Податковий облік в сучасних умовах податкової політики України став абсолютно виокремленою функціональною підсистемою бухгалтерського обліку у зв'язку зі специфікою прийнятого Податкового кодексу України від 02.12.2010 №2755–VI. Податковий облік вирішує такі завдання:

- належне документування господарських операцій з метою формування достовірного джерела даних для проведення розрахунків податкових платежів;
- визначення величини витрат, амортизації та доходу з метою розрахунку прибутку для оподаткування;
- здійснення податкових розрахунків за всіма видами податків відповідно до чинного законодавства;
- складання податкових декларацій і звітів, їх подання в зазначені терміни податковим та іншим контролюючим органам;
- забезпечення своєчасної сплати податкових платежів.

Схематично систему господарського обліку наведено на рис. 1.3.

Порівняльну характеристику фінансового, податкового та управлінського обліку подано в табл. 1.1.

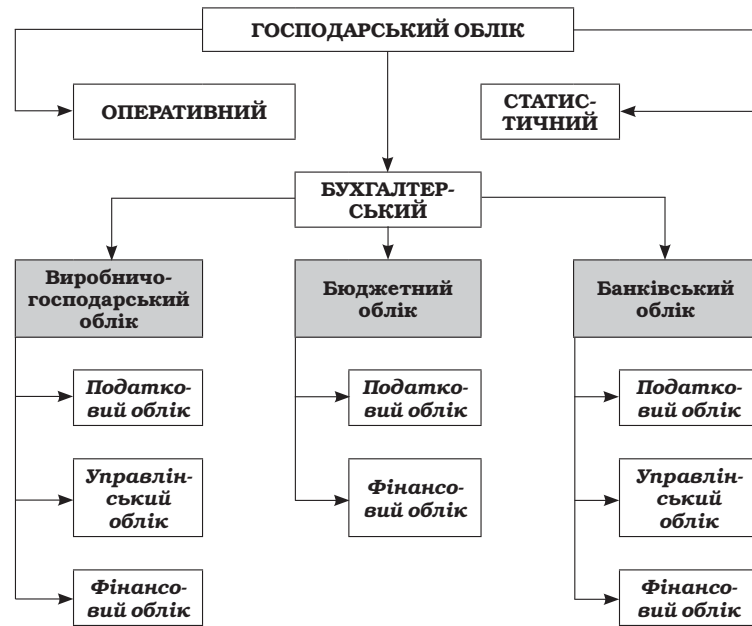


Рис. 1.3. Види господарського обліку

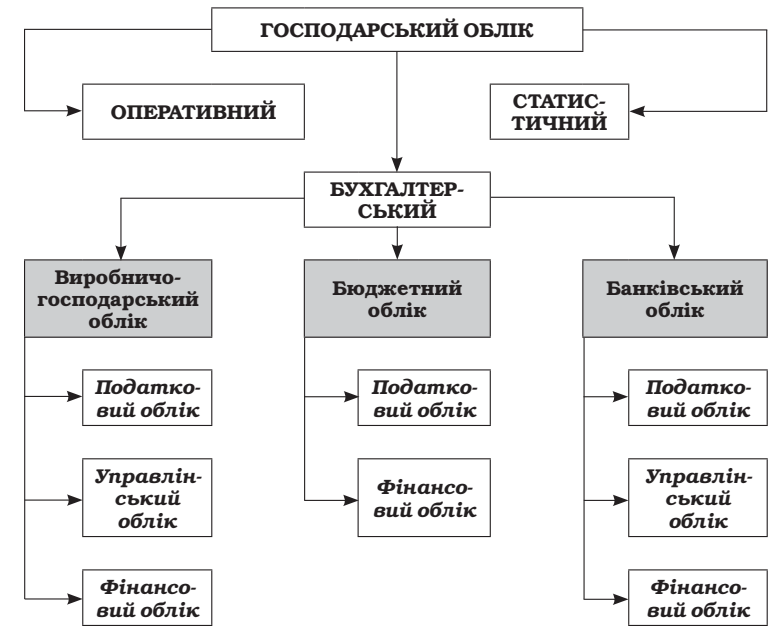


Рис. 1.3. Види господарського обліку

Таблиця 1.1.

Порівняльна характеристика фінансового, податкового та управлінського обліку

Критерій	Фінансовий облік	Податковий облік	Управлінський облік
Користувачі інформації	Внутрішні та зовнішні	Менеджери, керівник, податкова служба	Менеджери, керівник для прийняття рішень
Нормативно-правове регулювання	ПСБО	Податкове законодавство	Внутрішні накази та розпорядження
Використання вимірників	Натуральні трудові, пріоритет – грошовий	Грошовий	Всі вимірники
Об'єкти	Активи, визнані відповідно ПСБО, власні кошти, зобов'язання, доходи, витрати	Об'єкти оподаткування визначені в законах	Залежно від інформаційних потреб
Цілі	Оцінка минулого	Оцінка минулого	Передбачати кризові ситуації, зменшувати невизначеність
Відкритість даних	Фінансова звітність представляється публічно	Декларації і звіти доступні контролюючим органам	Є комерційною таємницею підприємства
Періодичність складання звітів	Щокварталу та наростаючим підсумком щороку	Відповідно до законодавчих актів	В залежності від цілей і потреб менеджменту
Обов'язковість ведення	Обов'язково	Обов'язково	Необов'язково

Таблиця 1.1.

Порівняльна характеристика фінансового, податкового та управлінського обліку

Критерій	Фінансовий облік	Податковий облік	Управлінський облік
Користувачі інформації	Внутрішні та зовнішні	Менеджери, керівник, податкова служба	Менеджери, керівник для прийняття рішень
Нормативно-правове регулювання	ПСБО	Податкове законодавство	Внутрішні накази та розпорядження
Використання вимірників	Натуральні трудові, пріоритет – грошовий	Грошовий	Всі вимірники
Об'єкти	Активи, визнані відповідно ПСБО, власні кошти, зобов'язання, доходи, витрати	Об'єкти оподаткування визначені в законах	Залежно від інформаційних потреб
Цілі	Оцінка минулого	Оцінка минулого	Передбачати кризові ситуації, зменшувати невизначеність
Відкритість даних	Фінансова звітність представляється публічно	Декларації і звіти доступні контролюючим органам	Є комерційною таємницею підприємства
Періодичність складання звітів	Щокварталу та наростаючим підсумком щороку	Відповідно до законодавчих актів	В залежності від цілей і потреб менеджменту
Обов'язковість ведення	Обов'язково	Обов'язково	Необов'язково

Критерій

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» регламентує, що метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і про рух грошових коштів підприємства.

Облікова інформація необхідна для вирішення зовнішніх і внутрішніх завдань управління економікою підприємства. Вона має широке коло користувачів, які можна поділити на внутрішні та зовнішні стосовно підприємства (див. рис. 1.4).

Схематично класифікацію користувачів облікової інформації показано на рис.1.4.



Рис. 1.4. Класифікація користувачів облікової інформації

Критерій

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» регламентує, що метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і про рух грошових коштів підприємства.

Облікова інформація необхідна для вирішення зовнішніх і внутрішніх завдань управління економікою підприємства. Вона має широке коло користувачів, які можна поділити на внутрішні та зовнішні стосовно підприємства (див. рис. 1.4).

Схематично класифікацію користувачів облікової інформації показано на рис.1.4.



Рис. 1.4. Класифікація користувачів облікової інформації

Внутрішніми користувачами облікової інформації є:

- власники підприємства (акціонери, учасники);
- управлінський персонал;
- робітники і службовці підприємства.

Зовнішніми користувачами облікової інформації є:

- ділові партнери підприємства на ринку (дійсні й потенційні інвестори, постачальники, замовники, покупці, клієнти; банківські й небанківські кредитні установи; інші кредитори);
- органи державного і міжнародного регулювання та контролю (органи податкової служби; органи державної статистики; органи державних і міжнародних цільових фондів; органи державних і міжнародних комісій і комітетів);
- фінансові аналітики та радники;
- широка громадськість (громадські організації, профспілки).

1.2. Функції, предмет і метод бухгалтерського обліку

1.2.1. Функції і завдання бухгалтерського обліку

Італійський учений – математик Лука Пачолі у своїх працях писав: «Хто в справах своїх не вмє бути хорошим бухгалтером, той бродитиме, як сліпий, по темному, навмання і не минути йому великих збитків».

У сучасних умовах, коли Україна прагне до інтеграції у світову економіку, зростають роль і значення бухгалтерського обліку, оскільки зростає потреба всіх рівнів управління в достовірній і своєчасній інформації про господарську діяльність кожного економічного суб'єкта. Інформація як продукт обліку необхідна для прийняття управлінських рішень, відповідно, бухгалтерський облік є засобом і функцією управління підприємством.

Процес управління можна відобразити за допомогою схеми, що представлена на рис. 1.5.

Для бухгалтерського обліку, як елементу системи управління, характерні такі *функції*: інформаційна; контрольна; оціночна; аналітична; соціальна.

Суть інформаційної функції полягає в тому, що бухгалтерський облік за допомогою властивих лише йому прийомів фор-

Внутрішніми користувачами облікової інформації є:

- власники підприємства (акціонери, учасники);
- управлінський персонал;
- робітники і службовці підприємства.

Зовнішніми користувачами облікової інформації є:

- ділові партнери підприємства на ринку (дійсні й потенційні інвестори, постачальники, замовники, покупці, клієнти; банківські й небанківські кредитні установи; інші кредитори);
- органи державного і міжнародного регулювання та контролю (органи податкової служби; органи державної статистики; органи державних і міжнародних цільових фондів; органи державних і міжнародних комісій і комітетів);
- фінансові аналітики та радники;
- широка громадськість (громадські організації, профспілки).

1.2. Функції, предмет і метод бухгалтерського обліку

1.2.1. Функції і завдання бухгалтерського обліку

Італійський учений – математик Лука Пачолі у своїх працях писав: «Хто в справах своїх не вмє бути хорошим бухгалтером, той бродитиме, як сліпий, по темному, навмання і не минути йому великих збитків».

У сучасних умовах, коли Україна прагне до інтеграції у світову економіку, зростають роль і значення бухгалтерського обліку, оскільки зростає потреба всіх рівнів управління в достовірній і своєчасній інформації про господарську діяльність кожного економічного суб'єкта. Інформація як продукт обліку необхідна для прийняття управлінських рішень, відповідно, бухгалтерський облік є засобом і функцією управління підприємством.

Процес управління можна відобразити за допомогою схеми, що представлена на рис. 1.5.

Для бухгалтерського обліку, як елементу системи управління, характерні такі *функції*: інформаційна; контрольна; оціночна; аналітична; соціальна.

Суть інформаційної функції полягає в тому, що бухгалтерський облік за допомогою властивих лише йому прийомів фор-

мує і передає інформацію про наявність і рух господарських засобів та джерел їх утворення, здійснення господарських операцій та результати діяльності. Облікова інформація передається користувачам у вигляді *бухгалтерських звітів*.

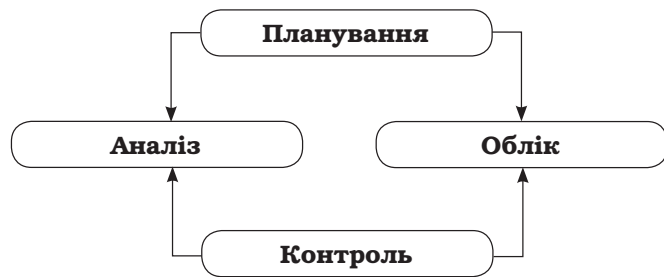


Рис. 1.5. Загальна схема процесу управління

мує і передає інформацію про наявність і рух господарських засобів та джерел їх утворення, здійснення господарських операцій та результати діяльності. Облікова інформація передається користувачам у вигляді *бухгалтерських звітів*.



Рис. 1.5. Загальна схема процесу управління

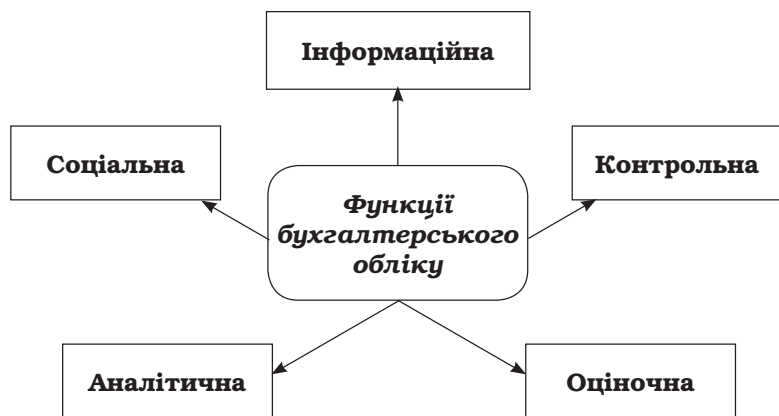


Рис. 1.6. Функції бухгалтерського обліку

Суть контрольної функції полягає у тому, що завдяки застосуванню способів документування, інвентаризації та поточної облікової реєстрації господарських операцій бухгалтер, *підписуючи* відповідні документи, дозволяє або не дозволяє здійснити певну

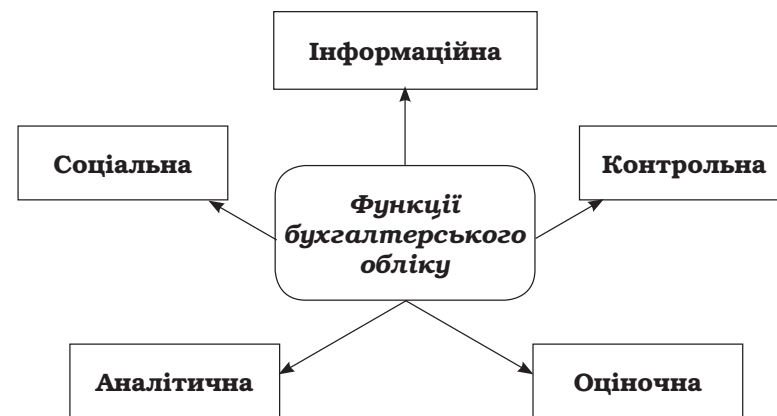


Рис. 1.6. Функції бухгалтерського обліку

Суть контрольної функції полягає у тому, що завдяки застосуванню способів документування, інвентаризації та поточної облікової реєстрації господарських операцій бухгалтер, *підписуючи* відповідні документи, дозволяє або не дозволяє здійснити певну

господарську операцію (з використання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей), контролює ефективність збереження та використання усіх видів ресурсів, виконання завдань бізнес-плану, кошторисів і нормативів, а також стан дотримання нормативно-правових актів, угод та контрактів.

Суть аналітичної функції полягає в тому, що на підставі інформації, отриманої за даними бухгалтерського обліку, з використанням спеціальних прийомів здійснюється економічний аналіз відхилень від планових і бюджетних завдань, попередніх періодів та середньостатистичних даних по галузі з метою виявлення причин і винуватців та розробки заходів щодо виправлення негативних ситуацій.

Суть оціночної функції полягає в тому, що за її допомогою здійснюється вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, на підставі чого є можливість визначати фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання, співставляти результати діяльності за періоди, передбачати розвиток.

Соціальна функція бухгалтерського обліку спрямована на вирішення глобальних завдань розвитку суспільства через зміцнення локальної економіки. Це означає, що належним чином поставлений облік є надійною підтримкою і рушійною силою ефективного функціонування і розвитку підприємства, а в кінцевому результаті економічне зростання вітчизняного виробника сприяє вирішенню соціальних проблем.

Інформація, що надається бухгалтерським обліком, має відповідати таким вимогам:

- прозорість і однозначне тлумачення користувачами;
- достовірність і доречність;
- надання можливості оцінити минулі, сучасні та майбутні події;
- надання можливості користувачам порівнювати інформацію різних підприємств.

Перед бухгалтерським обліком на даний час стоять такі основні завдання:

- формування повної і достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий і фінансовий стан, необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам;
- здійснення контролю за законністю господарських операцій, дотриманням нормативів і виконанням планових

господарську операцію (з використання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей), контролює ефективність збереження та використання усіх видів ресурсів, виконання завдань бізнес-плану, кошторисів і нормативів, а також стан дотримання нормативно-правових актів, угод та контрактів.

Суть аналітичної функції полягає в тому, що на підставі інформації, отриманої за даними бухгалтерського обліку, з використанням спеціальних прийомів здійснюється економічний аналіз відхилень від планових і бюджетних завдань, попередніх періодів та середньостатистичних даних по галузі з метою виявлення причин і винуватців та розробки заходів щодо виправлення негативних ситуацій.

Суть оціночної функції полягає в тому, що за її допомогою здійснюється вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, на підставі чого є можливість визначати фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання, співставляти результати діяльності за періоди, передбачати розвиток.

Соціальна функція бухгалтерського обліку спрямована на вирішення глобальних завдань розвитку суспільства через зміцнення локальної економіки. Це означає, що належним чином поставлений облік є надійною підтримкою і рушійною силою ефективного функціонування і розвитку підприємства, а в кінцевому результаті економічне зростання вітчизняного виробника сприяє вирішенню соціальних проблем.

Інформація, що надається бухгалтерським обліком, має відповідати таким вимогам:

- прозорість і однозначне тлумачення користувачами;
- достовірність і доречність;
- надання можливості оцінити минулі, сучасні та майбутні події;
- надання можливості користувачам порівнювати інформацію різних підприємств.

Перед бухгалтерським обліком на даний час стоять такі основні завдання:

- формування повної і достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий і фінансовий стан, необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам;
- здійснення контролю за законністю господарських операцій, дотриманням нормативів і виконанням планових

завдань, збереженням і раціональним використанням майна власників;

- запобігання виникненню кризових ситуацій та зменшення невизначеності у господарській діяльності підприємства і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення його фінансової стійкості.

Для забезпечення виконання покладених на бухгалтерський облік завдань і вимог щодо його ведення облікова інформація повинна відповідати загальноприйнятим принципам.

Принципи бухгалтерського обліку – це правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій, а також при відображенні їх результатів у звітності.

Для здійснення бухгалтерського обліку використовують дві групи принципів: основні та додаткові (рис. 1.7).

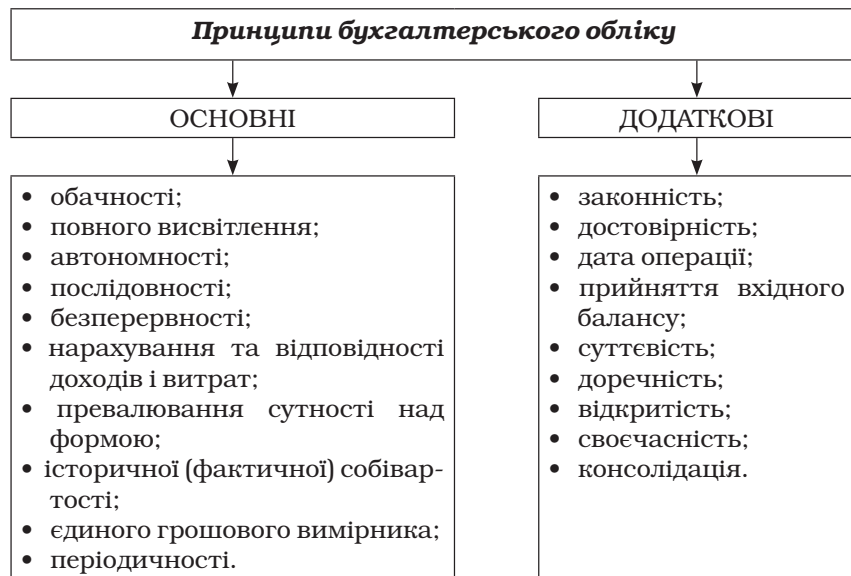


Рис. 1.7. Принципи бухгалтерського обліку

Основні принципи визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

завдань, збереженням і раціональним використанням майна власників;

- запобігання виникненню кризових ситуацій та зменшення невизначеності у господарській діяльності підприємства і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення його фінансової стійкості.

Для забезпечення виконання покладених на бухгалтерський облік завдань і вимог щодо його ведення облікова інформація повинна відповідати загальноприйнятим принципам.

Принципи бухгалтерського обліку – це правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій, а також при відображенні їх результатів у звітності.

Для здійснення бухгалтерського обліку використовують дві групи принципів: основні та додаткові (рис. 1.7).

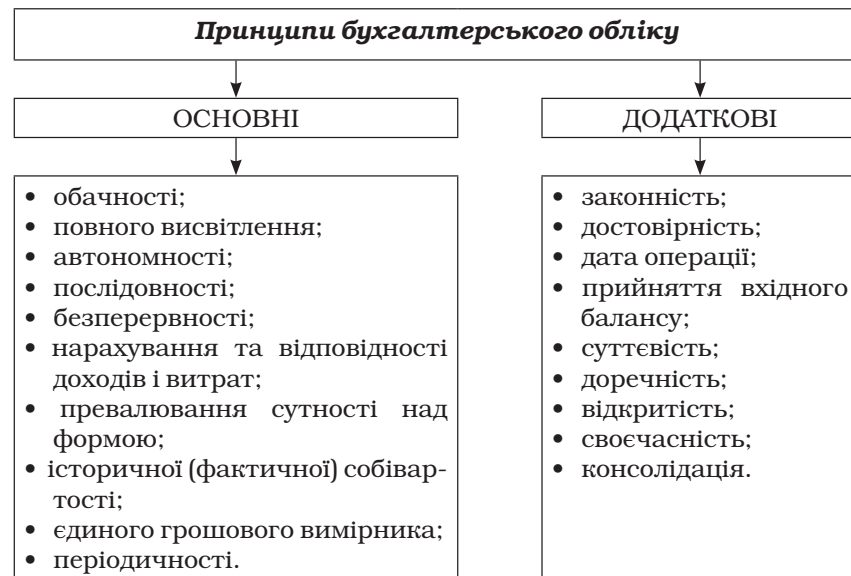


Рис. 1.7. Принципи бухгалтерського обліку

Основні принципи визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

- *обачність* – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань, витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Сутність даного принципу полягає в більшій готовності до обліку потенційних збитків, а не потенційних прибутків, в оцінці активів за найменшою з можливих вартостей, а зобов'язань – за найбільшою;
- *повне висвітлення* – в обліку повинна міститися вся інформація про фактичні і потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- *автономність* – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відособлена від його власників, у зв'язку з чим особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;
- *послідовність* – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- *безперервність* – оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;
- *нарахування і відповідність доходів і витрат* – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, *здійсненими для отримання цих доходів*. При цьому, доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;
- *превалювання сутності над формою* – операції враховуються відповідно до їх економічної сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми. Принцип наказує відображати в обліку будь-яку господарську операцію не за формальними ознаками, а залежно від її економічного і смислового навантаження;
- *історична (фактична) собівартість* – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з фактичних витрат на їх виробництво і придбання;

- *обачність* – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань, витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Сутність даного принципу полягає в більшій готовності до обліку потенційних збитків, а не потенційних прибутків, в оцінці активів за найменшою з можливих вартостей, а зобов'язань – за найбільшою;
- *повне висвітлення* – в обліку повинна міститися вся інформація про фактичні і потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- *автономність* – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відособлена від його власників, у зв'язку з чим особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;
- *послідовність* – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- *безперервність* – оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;
- *нарахування і відповідність доходів і витрат* – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, *здійсненими для отримання цих доходів*. При цьому, доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;
- *превалювання сутності над формою* – операції враховуються відповідно до їх економічної сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми. Принцип наказує відображати в обліку будь-яку господарську операцію не за формальними ознаками, а залежно від її економічного і смислового навантаження;
- *історична (фактична) собівартість* – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з фактичних витрат на їх виробництво і придбання;

- *єдиний грошовий вимірник* – вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;
- *періодичність* – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Додаткові принципи бухгалтерського обліку прямо чи опосередковано визначені практикою ведення бухгалтерського обліку та іншими нормативними документами. Найважливішими серед них є наступні:

- *законність* – ведення бухгалтерського обліку та складання звітності повинні відповідати правилам і процедурам, які передбачені чинним законодавством;
- *достовірність* – правдиве відображення у бухгалтерському обліку та звітності фінансово-господарських операцій з дотриманням вимог відповідних нормативних актів;
- *дата операції* – господарські операції реєструються в бухгалтерському обліку в момент їх здійснення, тобто в день виникнення прав (активів) або зобов'язань (пасивів), незалежно від дати руху коштів за ними;
- *прийнятність вхідного балансу* – залишки за рахунками на початок звітного періоду мають відповідати залишкам за станом на кінець попереднього звітного періоду;
- *суттєвість* – у фінансових звітах повинна відображатись уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може вплинути на економічні рішення користувачів звітності;
- *доречність* – інформація бухгалтерського обліку та звітності повинна бути корисною для підготовки та прийняття управлінських рішень;
- *відкритість* – фінансові звіти мають бути достатньо зрозумілими й детальними, щоб уникнути двозначності, правдиво відображати операції з необхідними поясненнями в записках. Операції повинні відповідати змісту статей звітів. Звітність повинна бути чітко викладена та зрозуміла для користувача;
- *своєчасність* – забезпечення своєчасною обліковою інформацією користувачів, які приймають рішення;
- *консолідація* – складання підприємством зведеної фінан-

- *єдиний грошовий вимірник* – вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;
- *періодичність* – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Додаткові принципи бухгалтерського обліку прямо чи опосередковано визначені практикою ведення бухгалтерського обліку та іншими нормативними документами. Найважливішими серед них є наступні:

- *законність* – ведення бухгалтерського обліку та складання звітності повинні відповідати правилам і процедурам, які передбачені чинним законодавством;
- *достовірність* – правдиве відображення у бухгалтерському обліку та звітності фінансово-господарських операцій з дотриманням вимог відповідних нормативних актів;
- *дата операції* – господарські операції реєструються в бухгалтерському обліку в момент їх здійснення, тобто в день виникнення прав (активів) або зобов'язань (пасивів), незалежно від дати руху коштів за ними;
- *прийнятність вхідного балансу* – залишки за рахунками на початок звітного періоду мають відповідати залишкам за станом на кінець попереднього звітного періоду;
- *суттєвість* – у фінансових звітах повинна відображатись уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може вплинути на економічні рішення користувачів звітності;
- *доречність* – інформація бухгалтерського обліку та звітності повинна бути корисною для підготовки та прийняття управлінських рішень;
- *відкритість* – фінансові звіти мають бути достатньо зрозумілими й детальними, щоб уникнути двозначності, правдиво відображати операції з необхідними поясненнями в записках. Операції повинні відповідати змісту статей звітів. Звітність повинна бути чітко викладена та зрозуміла для користувача;
- *своєчасність* – забезпечення своєчасною обліковою інформацією користувачів, які приймають рішення;
- *консолідація* – складання підприємством зведеної фінан-

сової чи управлінської звітності з урахуванням інформації своїх дочірніх підприємств, за винятком залишків за внутрішньосистемними розрахунками.

Принципи бухгалтерського обліку взаємопов'язані та визначають правила його ведення.

1.2.2. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку

Кожна наука має свій предмет (що вивчає ця наука) та метод (як, власне, відбувається процес цього вивчення).

Предметом обліку є фактичний стан об'єкта і фактичні результати його зміни, тобто господарська діяльність суб'єкта господарювання, його майно і джерела утворення.

На підприємствах різних галузей економіки предмет бухгалтерського обліку має свої особливості. Так, на машинобудівному підприємстві предметом бухгалтерського обліку є весь процес виготовлення і реалізації машин та обладнання, у будівельній організації предметом бухгалтерського обліку є процес будівництва об'єктів, здійснення будівельно-монтажних робіт тощо).

Предмет бухгалтерського обліку знаходить своє відображення через окремі елементи, які називають об'єктами.

Об'єкти обліку – це засоби підприємства, джерела їх утворення та господарські процеси, які забезпечують рух майна і джерел з метою отримання прибутку.



Рис. 1.8. Об'єкти бухгалтерського обліку

сової чи управлінської звітності з урахуванням інформації своїх дочірніх підприємств, за винятком залишків за внутрішньосистемними розрахунками.

Принципи бухгалтерського обліку взаємопов'язані та визначають правила його ведення.

1.2.2. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку

Кожна наука має свій предмет (що вивчає ця наука) та метод (як, власне, відбувається процес цього вивчення).

Предметом обліку є фактичний стан об'єкта і фактичні результати його зміни, тобто господарська діяльність суб'єкта господарювання, його майно і джерела утворення.

На підприємствах різних галузей економіки предмет бухгалтерського обліку має свої особливості. Так, на машинобудівному підприємстві предметом бухгалтерського обліку є весь процес виготовлення і реалізації машин та обладнання, у будівельній організації предметом бухгалтерського обліку є процес будівництва об'єктів, здійснення будівельно-монтажних робіт тощо).

Предмет бухгалтерського обліку знаходить своє відображення через окремі елементи, які називають об'єктами.

Об'єкти обліку – це засоби підприємства, джерела їх утворення та господарські процеси, які забезпечують рух майна і джерел з метою отримання прибутку.



Рис. 1.8. Об'єкти бухгалтерського обліку

Об'єкти, що складають основу бухгалтерського обліку, представлені в трьох угрупованнях.

Господарські засоби підприємства і джерела їх утворення класифікують за двома ознаками:

- за складом і розміщенням;
- за джерелами формування.

Класифікація господарських засобів

За складом і розміщенням господарські засоби підприємства групують за такими напрямками:

- за формами функціонування;
- за монетарною ознакою;
- за характером участі в господарському процесі, швидкістю їх обігу;
- за ступенем ліквідності;
- за участю у виробничому процесі;
- за видами діяльності;
- за нарахуванням зносу (амортизації) (рис. 1.9).

За формами функціонування господарські засоби (активи) поділяють на такі групи: матеріальні засоби (активи); нематеріальні засоби (активи); фінансові активи.

Матеріальні активи – це засоби підприємства, які мають матеріально-речову форму; наприклад, будинки, споруди, машини, сировина, матеріали, готова продукція тощо.

Нематеріальні активи – це активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуються підприємством для використання протягом періоду більше року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам. До нематеріальних активів належать придбане право на місце на товарній, фондовій біржах і використання земельних ділянок, майнові права на інтелектуальну власність, в тому числі програмне забезпечення, вартість одержаних патентів, ліцензій та інших активів, які не мають матеріальної форми, але дають можливість підприємству отримувати прибуток.

Фінансові активи – це група господарських засобів (активів) підприємства у формі готівкових коштів та інших фінансових інструментів, які належать підприємству. До цієї групи належать готівкові

Об'єкти, що складають основу бухгалтерського обліку, представлені в трьох угрупованнях.

Господарські засоби підприємства і джерела їх утворення класифікують за двома ознаками:

- за складом і розміщенням;
- за джерелами формування.

Класифікація господарських засобів

За складом і розміщенням господарські засоби підприємства групують за такими напрямками:

- за формами функціонування;
- за монетарною ознакою;
- за характером участі в господарському процесі, швидкістю їх обігу;
- за ступенем ліквідності;
- за участю у виробничому процесі;
- за видами діяльності;
- за нарахуванням зносу (амортизації) (рис. 1.9).

За формами функціонування господарські засоби (активи) поділяють на такі групи: матеріальні засоби (активи); нематеріальні засоби (активи); фінансові активи.

Матеріальні активи – це засоби підприємства, які мають матеріально-речову форму; наприклад, будинки, споруди, машини, сировина, матеріали, готова продукція тощо.

Нематеріальні активи – це активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуються підприємством для використання протягом періоду більше року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам. До нематеріальних активів належать придбане право на місце на товарній, фондовій біржах і використання земельних ділянок, майнові права на інтелектуальну власність, в тому числі програмне забезпечення, вартість одержаних патентів, ліцензій та інших активів, які не мають матеріальної форми, але дають можливість підприємству отримувати прибуток.

Фінансові активи – це група господарських засобів (активів) підприємства у формі готівкових коштів та інших фінансових інструментів, які належать підприємству. До цієї групи належать готівкові

кошти та їх еквіваленти в національній та іноземній валютах, фінансові інвестиції підприємства, дебіторська заборгованість.

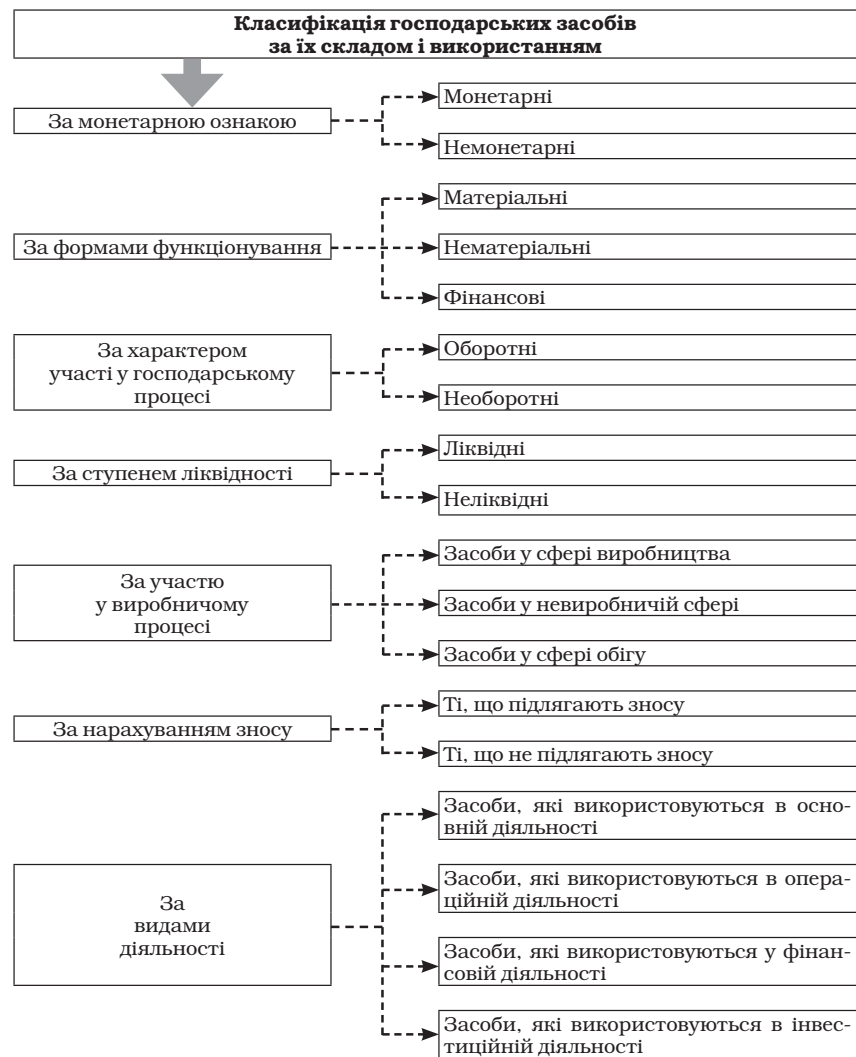


Рис. 1.9. Класифікація господарських засобів

кошти та їх еквіваленти в національній та іноземній валютах, фінансові інвестиції підприємства, дебіторська заборгованість.

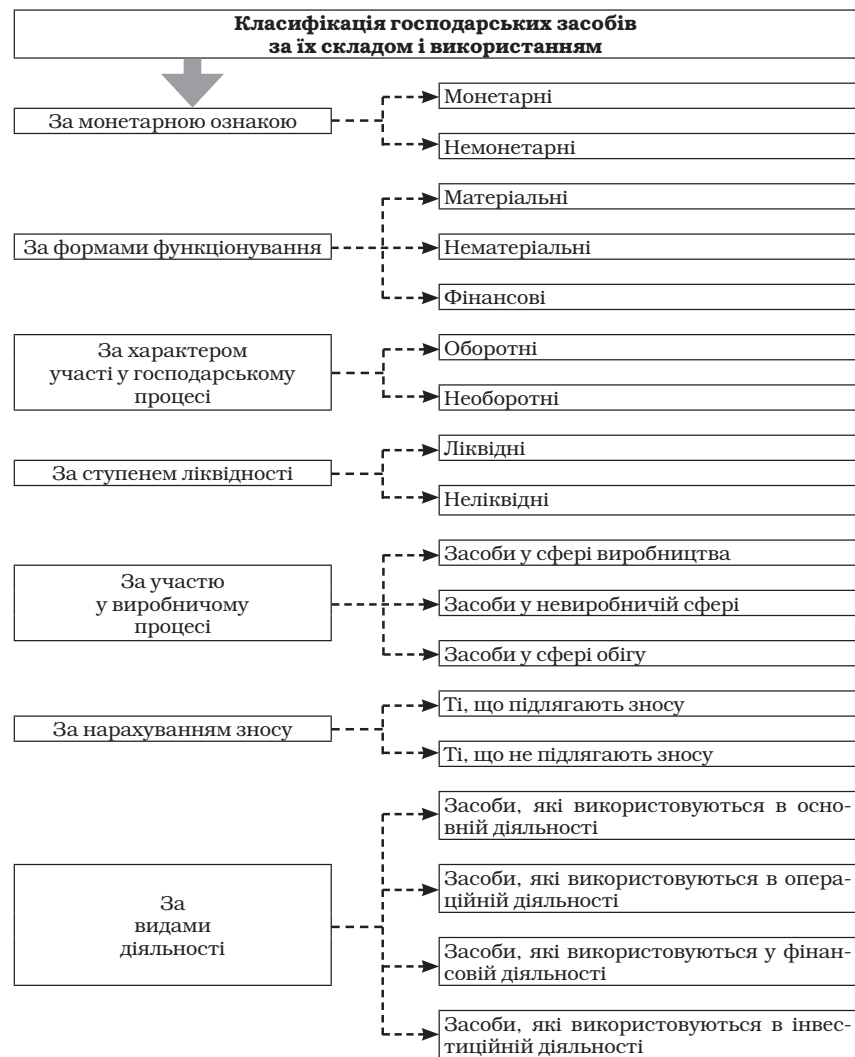


Рис. 1.9. Класифікація господарських засобів

Фінансові інвестиції – це активи, що їх утримує підприємство для збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. До фінансових інвестицій належать вкладення коштів підприємства в цінні папери та статутні капітали інших підприємств. У бухгалтерському обліку виділяють довгострокові фінансові інвестиції з терміном повернення понад рік і короткострокові (поточні) фінансові інвестиції з терміном погашення до року.

Дебіторська заборгованість – це заборгованість різних фізичних і юридичних осіб перед даним підприємством за реалізовану їм продукцію чи надані послуги, які ще не оплачені. Фізичні і юридичні особи, які мають таку заборгованість перед даним підприємством, називаються його дебіторами.

За монетарною ознакою господарські засоби (активи) підприємства поділяють на монетарні та немонетарні активи.

Немонетарні активи – це всі активи, крім грошових коштів, їхніх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій сумі грошей.

До монетарних активів підприємства належать грошові кошти, їхні еквіваленти та дебіторська заборгованість у фіксованій сумі.

За характером участі в господарському обороті і швидкістю їх обігу господарські засоби підприємства поділяють на оборотні та необоротні.

Оборотні засоби (активи) – це грошові кошти та їхні еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи дванадцяти місяців від дати складання балансу. Основними елементами оборотних активів підприємства є товарно-матеріальні цінності, запаси у виробництві, готова продукція, дебіторська заборгованість, грошові кошти на рахунках у банках і в касі.

Оборотні засоби поділяють на нормовані (виробничі запаси, паливо, незавершене виробництво) та ненормовані (дебіторська заборгованість).

Необоротні господарські засоби підприємства – це сукупність майнових цінностей, які, або багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності, або мають термін погашення більше одного року.

До складу необоротних (довгострокових) господарських засобів підприємства належать: основні засоби, незавершене будівни-

Фінансові інвестиції – це активи, що їх утримує підприємство для збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. До фінансових інвестицій належать вкладення коштів підприємства в цінні папери та статутні капітали інших підприємств. У бухгалтерському обліку виділяють довгострокові фінансові інвестиції з терміном повернення понад рік і короткострокові (поточні) фінансові інвестиції з терміном погашення до року.

Дебіторська заборгованість – це заборгованість різних фізичних і юридичних осіб перед даним підприємством за реалізовану їм продукцію чи надані послуги, які ще не оплачені. Фізичні і юридичні особи, які мають таку заборгованість перед даним підприємством, називаються його дебіторами.

За монетарною ознакою господарські засоби (активи) підприємства поділяють на монетарні та немонетарні активи.

Немонетарні активи – це всі активи, крім грошових коштів, їхніх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій сумі грошей.

До монетарних активів підприємства належать грошові кошти, їхні еквіваленти та дебіторська заборгованість у фіксованій сумі.

За характером участі в господарському обороті і швидкістю їх обігу господарські засоби підприємства поділяють на оборотні та необоротні.

Оборотні засоби (активи) – це грошові кошти та їхні еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи дванадцяти місяців від дати складання балансу. Основними елементами оборотних активів підприємства є товарно-матеріальні цінності, запаси у виробництві, готова продукція, дебіторська заборгованість, грошові кошти на рахунках у банках і в касі.

Оборотні засоби поділяють на нормовані (виробничі запаси, паливо, незавершене виробництво) та ненормовані (дебіторська заборгованість).

Необоротні господарські засоби підприємства – це сукупність майнових цінностей, які, або багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності, або мають термін погашення більше одного року.

До складу необоротних (довгострокових) господарських засобів підприємства належать: основні засоби, незавершене будівни-

цтво, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, відтерміновані податкові активи, довгострокова дебіторська заборгованість (яка буде погашена через двадцять місяців від дати, на яку складений баланс), інші довгострокові активи (музейні експонати, бібліотечні фонди, МШП із тривалістю використання понад рік, природні ресурси тощо).

Основні засоби – це матеріальні активи, що їх підприємство утримує для використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше року (або одного операційного циклу, якщо він довший за рік). Основні засоби функціонують у незмінній натурально-речовій формі у виробничій та невиробничій сферах. До основних засобів підприємства належать земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар (меблі), багаторічні насадження несільськогосподарського призначення, інші основні засоби, необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи терміном експлуатації більше року та вартістю понад встановлену на підприємстві суму за одиницю. Вартість основних засобів зменшується поступово через нарахування амортизації та шляхом уцінки внаслідок їх фізичного і морального зношування.

Відстрочені податкові активи – це сума податку на прибуток підприємства, що підлягає відшкодуванню у подальших періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою і податковою базами оцінки.

За ступенем ліквідності господарські засоби (активи) підприємства поділяються на ліквідні та неліквідні.

Ліквідні господарські засоби – це група засобів підприємства, які можуть бути швидко конвертовані у грошову форму без суттєвих втрат своєї поточної (балансової) вартості для своєчасного забезпечення платежів за поточними фінансовими зобов'язаннями. До ліквідних активів підприємства належать: грошові активи в різних формах, короткострокові фінансові вкладення, короткострокова дебіторська заборгованість (крім безнадійної), запаси готової продукції, призначеної для реалізації.

цтво, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, відтерміновані податкові активи, довгострокова дебіторська заборгованість (яка буде погашена через двадцять місяців від дати, на яку складений баланс), інші довгострокові активи (музейні експонати, бібліотечні фонди, МШП із тривалістю використання понад рік, природні ресурси тощо).

Основні засоби – це матеріальні активи, що їх підприємство утримує для використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше року (або одного операційного циклу, якщо він довший за рік). Основні засоби функціонують у незмінній натурально-речовій формі у виробничій та невиробничій сферах. До основних засобів підприємства належать земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар (меблі), багаторічні насадження несільськогосподарського призначення, інші основні засоби, необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи терміном експлуатації більше року та вартістю понад встановлену на підприємстві суму за одиницю. Вартість основних засобів зменшується поступово через нарахування амортизації та шляхом уцінки внаслідок їх фізичного і морального зношування.

Відстрочені податкові активи – це сума податку на прибуток підприємства, що підлягає відшкодуванню у подальших періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою і податковою базами оцінки.

За ступенем ліквідності господарські засоби (активи) підприємства поділяються на ліквідні та неліквідні.

Ліквідні господарські засоби – це група засобів підприємства, які можуть бути швидко конвертовані у грошову форму без суттєвих втрат своєї поточної (балансової) вартості для своєчасного забезпечення платежів за поточними фінансовими зобов'язаннями. До ліквідних активів підприємства належать: грошові активи в різних формах, короткострокові фінансові вкладення, короткострокова дебіторська заборгованість (крім безнадійної), запаси готової продукції, призначеної для реалізації.

Неліквідні господарські засоби (активи) – це група засобів підприємства, які можуть бути конвертовані у грошову форму без утрат своєї поточної (балансової) вартості тільки протягом значного періоду часу. До неліквідних активів підприємства належать: основні засоби, незавершене будівництво, нематеріальні активи, довгострокова дебіторська заборгованість, безнадійна дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів тощо.

За участю у виробничому процесі господарські засоби підприємства поділяють на такі групи:

- 1) засоби у сфері виробництва;
- 2) засоби у сфері обігу;
- 3) невиробничі засоби.

До засобів у сфері виробництва належать такі, які беруть безпосередню участь у процесі виготовлення продукції чи надання послуг. Це виробничі будівлі й споруди, машини та механізми, транспорт, сировина, матеріали, паливо, незавершене виробництво тощо.

До засобів підприємства у сфері обігу належать предмети обігу, грошові кошти, кошти в розрахунках та засоби, які обслуговують сферу обігу.

Предмети обігу – це готові вироби, призначені для реалізації. *Грошові кошти* є готівкові, які зберігаються у касі підприємства, та безготівкові – на його розрахункових, валютних та інших рахунках у банках. До коштів в розрахунках належить дебіторська заборгованість.

До засобів, які обслуговують сферу обігу, належать торгово-складські споруди з торгово-складським обладнанням, устаткуванням та інвентарем.

До невиробничих засобів підприємства належать такі, які не беруть безпосередньої участі у виробництві продукції, але їх використовують для створення нормальних умов праці й відпочинку працівників підприємства. До невиробничих засобів підприємств належать житлові будинки, гуртожитки, готелі, дитячі садки, амбулаторії, клуби, бібліотеки з обладнанням та інвентарем у них і т.д., які перебувають на балансі підприємства.

За видами діяльності господарські засоби (активи) поділяють на засоби, які використовують в основній діяльності підприємства, засоби, які використовують в операційній діяльності підприємства, засоби, що їх використовують у фінансовій діяльності під-

Неліквідні господарські засоби (активи) – це група засобів підприємства, які можуть бути конвертовані у грошову форму без утрат своєї поточної (балансової) вартості тільки протягом значного періоду часу. До неліквідних активів підприємства належать: основні засоби, незавершене будівництво, нематеріальні активи, довгострокова дебіторська заборгованість, безнадійна дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів тощо.

За участю у виробничому процесі господарські засоби підприємства поділяють на такі групи:

- 1) засоби у сфері виробництва;
- 2) засоби у сфері обігу;
- 3) невиробничі засоби.

До засобів у сфері виробництва належать такі, які беруть безпосередню участь у процесі виготовлення продукції чи надання послуг. Це виробничі будівлі й споруди, машини та механізми, транспорт, сировина, матеріали, паливо, незавершене виробництво тощо.

До засобів підприємства у сфері обігу належать предмети обігу, грошові кошти, кошти в розрахунках та засоби, які обслуговують сферу обігу.

Предмети обігу – це готові вироби, призначені для реалізації. *Грошові кошти* є готівкові, які зберігаються у касі підприємства, та безготівкові – на його розрахункових, валютних та інших рахунках у банках. До коштів в розрахунках належить дебіторська заборгованість.

До засобів, які обслуговують сферу обігу, належать торгово-складські споруди з торгово-складським обладнанням, устаткуванням та інвентарем.

До невиробничих засобів підприємства належать такі, які не беруть безпосередньої участі у виробництві продукції, але їх використовують для створення нормальних умов праці й відпочинку працівників підприємства. До невиробничих засобів підприємств належать житлові будинки, гуртожитки, готелі, дитячі садки, амбулаторії, клуби, бібліотеки з обладнанням та інвентарем у них і т.д., які перебувають на балансі підприємства.

За видами діяльності господарські засоби (активи) поділяють на засоби, які використовують в основній діяльності підприємства, засоби, які використовують в операційній діяльності підприємства, засоби, що їх використовують у фінансовій діяльності під-

приємства, та засоби, які використовують в інвестиційній діяльності підприємства.

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

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю (продаж інших оборотних активів, іноземної валюти, операційна оренда активів тощо).

Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства (залучення банківських кредитів, випуск, утримання і обіг власних цінних паперів, фінансовий лізинг тощо).

Інвестиційна діяльність – це придбання та списання необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

За нарахуванням зносу (амортизації) виділяють господарські засоби (активи), які підлягають амортизації, і господарські засоби, на які амортизацію не нараховують. Амортизують усі основні засоби, окрім землі, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, фінансові інвестиції.

Класифікація джерел господарських засобів

Джерела господарських засобів відображають форму власності, на базі якої даний суб'єкт господарювання створено.

Джерела утворення господарських засобів класифікують на:

- 1) власні (капітал);
- 2) залучені (зобов'язання) (рис. 1.10).

Джерелом формування господарських засобів є також резерви і прибуток.

Власний капітал поділяють на статутний, пайовий, додатковий та резервний.

Статутний капітал – це загальна вартість господарських засобів (активів), які є внеском власників (учасників) суб'єкта господарювання до його капіталу. Цими власниками можуть бути як юридичні, так і фізичні особи, в тому числі і держава. Сума статутного капіталу визначається в Статуті та установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації у державному реєстрі.

приємства, та засоби, які використовують в інвестиційній діяльності підприємства.

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

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю (продаж інших оборотних активів, іноземної валюти, операційна оренда активів тощо).

Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства (залучення банківських кредитів, випуск, утримання і обіг власних цінних паперів, фінансовий лізинг тощо).

Інвестиційна діяльність – це придбання та списання необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

За нарахуванням зносу (амортизації) виділяють господарські засоби (активи), які підлягають амортизації, і господарські засоби, на які амортизацію не нараховують. Амортизують усі основні засоби, окрім землі, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, фінансові інвестиції.

Класифікація джерел господарських засобів

Джерела господарських засобів відображають форму власності, на базі якої даний суб'єкт господарювання створено.

Джерела утворення господарських засобів класифікують на:

- 1) власні (капітал);
- 2) залучені (зобов'язання) (рис. 1.10).

Джерелом формування господарських засобів є також резерви і прибуток.

Власний капітал поділяють на статутний, пайовий, додатковий та резервний.

Статутний капітал – це загальна вартість господарських засобів (активів), які є внеском власників (учасників) суб'єкта господарювання до його капіталу. Цими власниками можуть бути як юридичні, так і фізичні особи, в тому числі і держава. Сума статутного капіталу визначається в Статуті та установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації у державному реєстрі.

Пайовий капітал – це сума пайових внесків членів спілок, кооперативів та інших суб'єктів господарювання, що передбачена установчими документами.

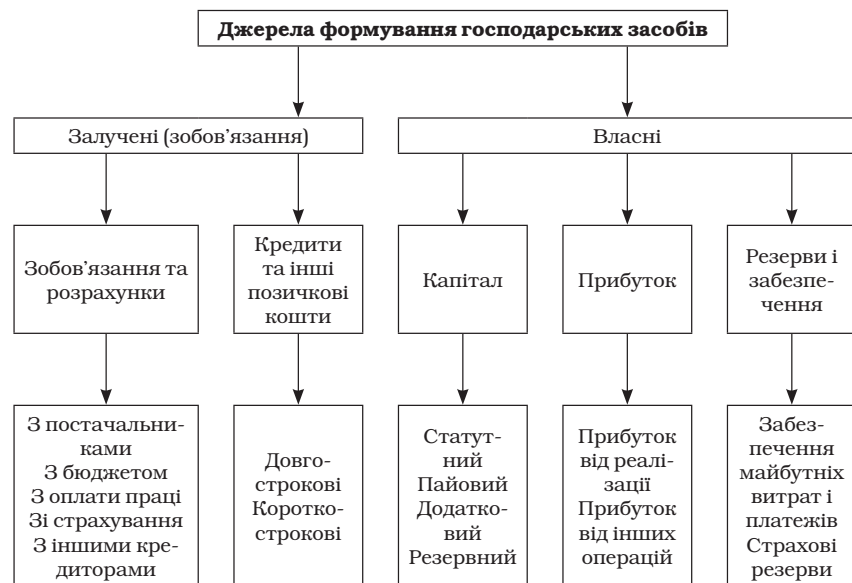


Рис. 1.10. Класифікація господарських засобів за джерелами формування

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

Резервний капітал – сума резервів, створених суб'єктом господарювання за рахунок прибутку з метою покриття непередбачених видатків, збитків, для сплати боргів суб'єкта господарювання при його ліквідації.

До складу джерел господарських засобів включаються резерви, до яких входять *страхові резерви* (створюються страховими організаціями) та *забезпечення майбутніх витрат та платежів*.

Пайовий капітал – це сума пайових внесків членів спілок, кооперативів та інших суб'єктів господарювання, що передбачена установчими документами.



Рис. 1.10. Класифікація господарських засобів за джерелами формування

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

Резервний капітал – сума резервів, створених суб'єктом господарювання за рахунок прибутку з метою покриття непередбачених видатків, збитків, для сплати боргів суб'єкта господарювання при його ліквідації.

До складу джерел господарських засобів включаються резерви, до яких входять *страхові резерви* (створюються страховими організаціями) та *забезпечення майбутніх витрат та платежів*.

Останні створюються з метою рівномірного включення майбутніх затрат у витрати виробництва та обігу звітного періоду. До них належать такі види затрат: на майбутню оплату відпусток персоналу суб'єкта господарювання, включаючи відрахування на соціальні заходи; на забезпечення гарантійних зобов'язань; на виробничі затрати підготовчих робіт суб'єктів господарювання з сезонним характером виробництва; на виплату винагороди за вислугу років, включаючи відрахування на соціальні заходи.

Особливим джерелом формування господарських засобів є *прибуток*. Величину прибутку суб'єкта господарювання розраховують, виходячи з величини доходів та відповідних їм витрат. До залучених засобів або зобов'язань належать:

- кредити та інші позичкові кошти;
- зобов'язання та розрахунки.

Ці кошти залучаються на покриття поточних та довгострокових потреб суб'єкта господарювання і повертаються у встановлений термін.

До *кредитів* відносять коротко- та довгострокові кредити банку. Банки здійснюють кредитування, зміст якого зводиться до отримання суб'єктом господарювання певної суми коштів на зворотній основі із сплатою за це відсотків за користування кредитом.

Позичкові кошти – це кошти отримані в результаті випуску та розповсюдження цінних паперів (акцій, облігацій і т.п.). При цьому позичкові кошти можуть мати коротко- і довгостроковий характер.

Господарські процеси

Зобов'язання та розрахунки – це кредиторська заборгованість, що виникає в результаті заборгованості суб'єкта господарювання постачальникам та під-

рядникам за отримані від них, але не оплачені матеріальні цінності, виконані роботи та послуги. Крім заборгованості перед постачальниками суб'єкт господарювання може мати заборгованість за нарахованими перед бюджетом податками, а також перед своїми працівниками з оплати праці, заборгованість за сумами, утриманими із заробітної плати працівників на користь інших організацій, осіб тощо. Заборгованість суб'єкта господарювання іншим організаціям і особам називається кредиторською, а самі організації та особи – кредиторами.

Активи і пасиви в процесі господарської діяльності здійснюють безперервний рух, постійно переходять з однієї форми в іншу. Во-

Останні створюються з метою рівномірного включення майбутніх затрат у витрати виробництва та обігу звітного періоду. До них належать такі види затрат: на майбутню оплату відпусток персоналу суб'єкта господарювання, включаючи відрахування на соціальні заходи; на забезпечення гарантійних зобов'язань; на виробничі затрати підготовчих робіт суб'єктів господарювання з сезонним характером виробництва; на виплату винагороди за вислугу років, включаючи відрахування на соціальні заходи.

Особливим джерелом формування господарських засобів є *прибуток*. Величину прибутку суб'єкта господарювання розраховують, виходячи з величини доходів та відповідних їм витрат. До залучених засобів або зобов'язань належать:

- кредити та інші позичкові кошти;
- зобов'язання та розрахунки.

Ці кошти залучаються на покриття поточних та довгострокових потреб суб'єкта господарювання і повертаються у встановлений термін.

До *кредитів* відносять коротко- та довгострокові кредити банку. Банки здійснюють кредитування, зміст якого зводиться до отримання суб'єктом господарювання певної суми коштів на зворотній основі із сплатою за це відсотків за користування кредитом.

Позичкові кошти – це кошти отримані в результаті випуску та розповсюдження цінних паперів (акцій, облігацій і т.п.). При цьому позичкові кошти можуть мати коротко- і довгостроковий характер.

Господарські процеси

Зобов'язання та розрахунки – це кредиторська заборгованість, що виникає в результаті заборгованості суб'єкта господарювання постачальникам та під-

рядникам за отримані від них, але не оплачені матеріальні цінності, виконані роботи та послуги. Крім заборгованості перед постачальниками суб'єкт господарювання може мати заборгованість за нарахованими перед бюджетом податками, а також перед своїми працівниками з оплати праці, заборгованість за сумами, утриманими із заробітної плати працівників на користь інших організацій, осіб тощо. Заборгованість суб'єкта господарювання іншим організаціям і особам називається кредиторською, а самі організації та особи – кредиторами.

Активи і пасиви в процесі господарської діяльності здійснюють безперервний рух, постійно переходять з однієї форми в іншу. Во-

ни здійснюють кругообіг, основними стадіями якого є господарські процеси: 1) постачання; 2) виробництва; 3) реалізації.

Загальну схему кругообігу господарських засобів представлено на (рис. 1.11).

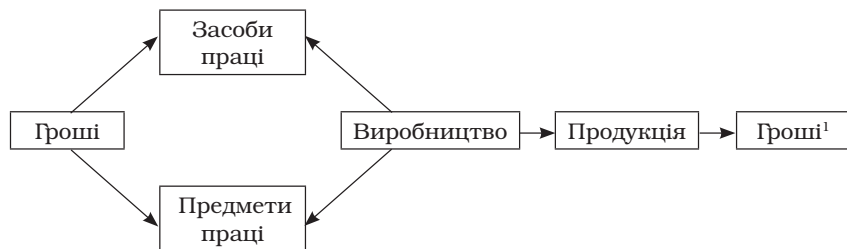


Рис 1.11. Загальна схема кругообігу господарських засобів

Господарський процес – це сукупність близьких за економічним змістом господарських операцій. Основні господарські процеси: придбання виробничих і товарних запасів; виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг; реалізація товарів, готової продукції (робіт, послуг) (рис. 1.12).

Процес постачання (придбання) – сукупність господарських операцій, пов'язаних з придбанням товарів, сировини і різних матеріалів. Основними господарськими операціями є: оплата постачальникам за придбані цінності за діючими цінами, оплата витрат, пов'язаних із доставкою, завантаженням, вивантаженням, так званих транспортно–заготівельних витрат. Основним завданням бухгалтерського обліку на цьому етапі є обчислення собівартості одиниці придбаних цінностей за їх видами і якісними параметрами (сорт, модифікація і т.д.). Це необхідно для оцінки витрачених на виробництво сировини і матеріалів, а також реалізованих запасів.

Процес виробництва є основною стадією, на якій створюються матеріальні блага. Відбувається поєднання робочої сили із засобами виробництва, виготовляється новий продукт, що має натуральну форму і собівартість.

ни здійснюють кругообіг, основними стадіями якого є господарські процеси: 1) постачання; 2) виробництва; 3) реалізації.

Загальну схему кругообігу господарських засобів представлено на (рис. 1.11).

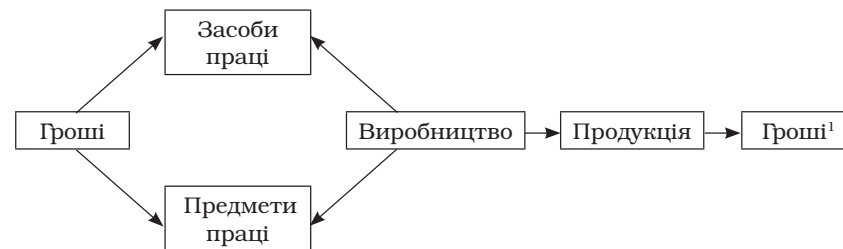


Рис 1.11. Загальна схема кругообігу господарських засобів

Господарський процес – це сукупність близьких за економічним змістом господарських операцій. Основні господарські процеси: придбання виробничих і товарних запасів; виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг; реалізація товарів, готової продукції (робіт, послуг) (рис. 1.12).

Процес постачання (придбання) – сукупність господарських операцій, пов'язаних з придбанням товарів, сировини і різних матеріалів. Основними господарськими операціями є: оплата постачальникам за придбані цінності за діючими цінами, оплата витрат, пов'язаних із доставкою, завантаженням, вивантаженням, так званих транспортно–заготівельних витрат. Основним завданням бухгалтерського обліку на цьому етапі є обчислення собівартості одиниці придбаних цінностей за їх видами і якісними параметрами (сорт, модифікація і т.д.). Це необхідно для оцінки витрачених на виробництво сировини і матеріалів, а також реалізованих запасів.

Процес виробництва є основною стадією, на якій створюються матеріальні блага. Відбувається поєднання робочої сили із засобами виробництва, виготовляється новий продукт, що має натуральну форму і собівартість.



Рис. 1.12. Види господарських процесів

З погляду бухгалтерського обліку *процес виробництва* – це сукупність господарських операцій, пов'язаних з виробництвом готової продукції, виконанням робіт і наданням послуг. Основне завдання бухгалтерського обліку процесу виробництва – визначення витрат і обчислення собівартості одиниці продукції для оцінки реалізованої її частини, що надалі використовується для визначення фінансового результату.

Процес реалізації – сукупність господарських операцій, пов'язаних з реалізацією готової продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг. Основним завданням бухгалтерського обліку процесу реалізації є відображення собівартості реалізованих продукції, робіт, послуг, визначення чистого доходу і фінансових результатів.

Господарські процеси характеризують кругообіг засобів підприємства, відображають його діяльність і є найважливішим об'єктом бухгалтерського обліку.



Рис. 1.12. Види господарських процесів

З погляду бухгалтерського обліку *процес виробництва* – це сукупність господарських операцій, пов'язаних з виробництвом готової продукції, виконанням робіт і наданням послуг. Основне завдання бухгалтерського обліку процесу виробництва – визначення витрат і обчислення собівартості одиниці продукції для оцінки реалізованої її частини, що надалі використовується для визначення фінансового результату.

Процес реалізації – сукупність господарських операцій, пов'язаних з реалізацією готової продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг. Основним завданням бухгалтерського обліку процесу реалізації є відображення собівартості реалізованих продукції, робіт, послуг, визначення чистого доходу і фінансових результатів.

Господарські процеси характеризують кругообіг засобів підприємства, відображають його діяльність і є найважливішим об'єктом бухгалтерського обліку.

1.2.3. Метод бухгалтерського обліку та його елементи

Методи кожної науки є своєрідними інструментами для вивчення чи пізнання її предмета та об'єктів. Вчення про методи окремої науки називають методологією цієї науки.

Методи бухгалтерського обліку поділяються на загальнонаукові, які застосовуються в різних науках, та специфічні, притаманні лише обліковій науці.

Для дослідження сутності та властивостей предмета та об'єктів обліку використовуються такі загальнонаукові методи: діалектичний, історичний, системний, метод індукції та дедукції. У свою чергу, спираючись на економічні категорії та закони економічної теорії, на положення філософії, бухгалтерський облік має свої методи дослідження, які зумовлені сутністю його предмета, вимог, принципів та функцій.

Етапи процесу та елементи методу бухгалтерського обліку

Метод бухгалтерського обліку – це система способів або прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у

грошовій оцінці за економічно однорідними ознаками з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективного використання виробничих ресурсів, для забезпечення збереження власності і досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності.

Враховуючи те, що облік є діяльністю з послідовним процесом переробки даних в інформацію, використовуються різні методи в залежності від етапів формування інформаційних потоків:

1 етап – хронологічне і постійне в часі систематичне спостереження за об'єктами обліку – через документування та інвентаризацію;

2 етап – вимірювання величини господарських засобів та джерел їх формування, господарських процесів та їх результатів – через оцінку і калькулювання в єдиний грошовий вимірник;

3 етап – реєстрація та класифікація даних про зміни об'єктів обліку з метою їх систематизації за видами через подвійне їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку;

4 етап – узагальнення інформації з метою складання бухгалтерського балансу і звітності (рис 1.13).

Таким чином, всі перелічені елементи методу бухгалтерського обліку за етапами облікової діяльності групуються в чотири пари:

- документація та інвентаризація;
- оцінка та калькуляція;

1.2.3. Метод бухгалтерського обліку та його елементи

Методи кожної науки є своєрідними інструментами для вивчення чи пізнання її предмета та об'єктів. Вчення про методи окремої науки називають методологією цієї науки.

Методи бухгалтерського обліку поділяються на загальнонаукові, які застосовуються в різних науках, та специфічні, притаманні лише обліковій науці.

Для дослідження сутності та властивостей предмета та об'єктів обліку використовуються такі загальнонаукові методи: діалектичний, історичний, системний, метод індукції та дедукції. У свою чергу, спираючись на економічні категорії та закони економічної теорії, на положення філософії, бухгалтерський облік має свої методи дослідження, які зумовлені сутністю його предмета, вимог, принципів та функцій.

Етапи процесу та елементи методу бухгалтерського обліку

Метод бухгалтерського обліку – це система способів або прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у

грошовій оцінці за економічно однорідними ознаками з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективного використання виробничих ресурсів, для забезпечення збереження власності і досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності.

Враховуючи те, що облік є діяльністю з послідовним процесом переробки даних в інформацію, використовуються різні методи в залежності від етапів формування інформаційних потоків:

1 етап – хронологічне і постійне в часі систематичне спостереження за об'єктами обліку – через документування та інвентаризацію;

2 етап – вимірювання величини господарських засобів та джерел їх формування, господарських процесів та їх результатів – через оцінку і калькулювання в єдиний грошовий вимірник;

3 етап – реєстрація та класифікація даних про зміни об'єктів обліку з метою їх систематизації за видами через подвійне їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку;

4 етап – узагальнення інформації з метою складання бухгалтерського балансу і звітності (рис 1.13).

Таким чином, всі перелічені елементи методу бухгалтерського обліку за етапами облікової діяльності групуються в чотири пари:

- документація та інвентаризація;
- оцінка та калькуляція;



Рис. 1.13. Система елементів методу бухгалтерського обліку у взаємозв'язку з етапами облікового процесу

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

Методичні способи і прийоми, що використовуються для відображення об'єктів обліку на всіх етапах облікового процесу, становлять систему взаємопов'язаних елементів методу бухгалтерського обліку (рис. 1.14).

Документування – це спосіб відображення об'єктів бухгалтерського обліку (господарських засобів, коштів, джерел їх утворення та господарських процесів) у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо) після або в момент завершення операцій з ними.

Документування господарських операцій у первинних документах надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку. При розв'язанні конфліктів між господарюючими суб'єктами чи особами в судових органах правильно оформлені документи набувають доказово-правового значення.

Первинні документи накопичуються за видами та звітними періодами, опрацьовуються в бухгалтерії, після чого здаються в архів підприємства або знищуються з урахуванням термінів зберігання відповідно до діючого законодавства.

Незважаючи на документування, для постійної перевірки достовірності даних бухгалтерського обліку необхідно їх зіставляти з фактичними даними. Це стає можливим завдяки інвентаризації, під час якої перевіряється фактична наявність матеріальних цінностей, грошових коштів, кредиторської і дебіторської заборгованості. В результаті інвентаризації або підтверджуються облікові



Рис. 1.13. Система елементів методу бухгалтерського обліку у взаємозв'язку з етапами облікового процесу

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

Методичні способи і прийоми, що використовуються для відображення об'єктів обліку на всіх етапах облікового процесу, становлять систему взаємопов'язаних елементів методу бухгалтерського обліку (рис. 1.14).

Документування – це спосіб відображення об'єктів бухгалтерського обліку (господарських засобів, коштів, джерел їх утворення та господарських процесів) у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо) після або в момент завершення операцій з ними.

Документування господарських операцій у первинних документах надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку. При розв'язанні конфліктів між господарюючими суб'єктами чи особами в судових органах правильно оформлені документи набувають доказово-правового значення.

Первинні документи накопичуються за видами та звітними періодами, опрацьовуються в бухгалтерії, після чого здаються в архів підприємства або знищуються з урахуванням термінів зберігання відповідно до діючого законодавства.

Незважаючи на документування, для постійної перевірки достовірності даних бухгалтерського обліку необхідно їх зіставляти з фактичними даними. Це стає можливим завдяки інвентаризації, під час якої перевіряється фактична наявність матеріальних цінностей, грошових коштів, кредиторської і дебіторської заборгованості. В результаті інвентаризації або підтверджуються облікові

дані, або виявляються не обліковані цінності та допущені втрати, нестачі і пересортиці.



Рис. 1.14. Методи бухгалтерського обліку

Інвентаризація (дослівно з латинської – опис майна) – це спосіб виявлення фактичної наявності і стану господарських засобів, коштів підприємства та джерел їх утворення на певну дату. Інвентаризація об'єктів обліку здійснюється через вимірювання, зважування, перерахунок, звірення. На основі даних інвентаризації роблять коригування облікових даних про наявність і стан об'єктів обліку, оскільки у процесі господарської діяльності можливі природний убуток, часткове псування та розкрадання майна підприємства, помилки при розрахунках та обчисленнях.

Проведення інвентаризації потребує нормативно встановленої процедури.

дані, або виявляються не обліковані цінності та допущені втрати, нестачі і пересортиці.



Рис. 1.14. Методи бухгалтерського обліку

Інвентаризація (дослівно з латинської – опис майна) – це спосіб виявлення фактичної наявності і стану господарських засобів, коштів підприємства та джерел їх утворення на певну дату. Інвентаризація об'єктів обліку здійснюється через вимірювання, зважування, перерахунок, звірення. На основі даних інвентаризації роблять коригування облікових даних про наявність і стан об'єктів обліку, оскільки у процесі господарської діяльності можливі природний убуток, часткове псування та розкрадання майна підприємства, помилки при розрахунках та обчисленнях.

Проведення інвентаризації потребує нормативно встановленої процедури.

Вирізняють різні види інвентаризації – за об'єктами обліку, цілями та часом проведення. Інвентаризація є обов'язковою перед складанням річної фінансової звітності.

Проведення якісної інвентаризації неможливе без попередньо виконаного документування, оскільки його результати залежать від зіставлення інвентаризаційних та облікових даних про господарські операції у первинних документах. Крім того, зв'язок інвентаризації існує також з іншими прийомами бухгалтерського обліку. Так, результатом проведення інвентаризації можуть бути, наприклад, встановлення факту знецінення матеріальних цінностей, що потребує визначення уціненої вартості, тобто проведення етапу вимірювання шляхом оцінки.

Вимірювання об'єктів обліку проводиться з метою встановлення їх кількісних характеристик, які з'являються (купуються, обмінюються тощо) або змінюються (уцінюються, дооцінюються) під час господарських операцій. Особливістю етапу вимірювання є дотримання принципів єдиного грошового вимірника, обачності, історичної (фактичної) собівартості. Способом бухгалтерського обліку на цьому етапі є *оцінка*, яка передбачає вираження вартості господарських засобів та джерел їх утворення у грошовому вимірнику.

Оцінювання – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінювання натуральні і трудові характеристики (вимірники) господарських засобів перераховують у вартісні. В бухгалтерському обліку оцінювання об'єктів обліку ґрунтується переважно на показникові фактичних витрат на їх створення чи придбання (історичної собівартості).

П(С)БО України передбачають різні методи та види оцінки господарських засобів підприємства на дату: придбання, вибуття, складання фінансової звітності, переоцінки. Оцінка вартості господарських засобів може передбачати встановлення відповідних видів їх вартості: первісної, переоціненої, справедливої, чистої реалізаційної, амортизованої.

Стосовно оцінки вартості джерел утворення господарських засобів підприємства треба зазначити, що вона проводиться одночасно з оцінкою вартості самих господарських засобів, оскільки поява засобів або зміна їх вартості безпосередньо впливають на розмір джерел їх утворення. Так, після господарської операції з отримання банківського кредиту на підприємстві збільшується

Вирізняють різні види інвентаризації – за об'єктами обліку, цілями та часом проведення. Інвентаризація є обов'язковою перед складанням річної фінансової звітності.

Проведення якісної інвентаризації неможливе без попередньо виконаного документування, оскільки його результати залежать від зіставлення інвентаризаційних та облікових даних про господарські операції у первинних документах. Крім того, зв'язок інвентаризації існує також з іншими прийомами бухгалтерського обліку. Так, результатом проведення інвентаризації можуть бути, наприклад, встановлення факту знецінення матеріальних цінностей, що потребує визначення уціненої вартості, тобто проведення етапу вимірювання шляхом оцінки.

Вимірювання об'єктів обліку проводиться з метою встановлення їх кількісних характеристик, які з'являються (купуються, обмінюються тощо) або змінюються (уцінюються, дооцінюються) під час господарських операцій. Особливістю етапу вимірювання є дотримання принципів єдиного грошового вимірника, обачності, історичної (фактичної) собівартості. Способом бухгалтерського обліку на цьому етапі є *оцінка*, яка передбачає вираження вартості господарських засобів та джерел їх утворення у грошовому вимірнику.

Оцінювання – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінювання натуральні і трудові характеристики (вимірники) господарських засобів перераховують у вартісні. В бухгалтерському обліку оцінювання об'єктів обліку ґрунтується переважно на показникові фактичних витрат на їх створення чи придбання (історичної собівартості).

П(С)БО України передбачають різні методи та види оцінки господарських засобів підприємства на дату: придбання, вибуття, складання фінансової звітності, переоцінки. Оцінка вартості господарських засобів може передбачати встановлення відповідних видів їх вартості: первісної, переоціненої, справедливої, чистої реалізаційної, амортизованої.

Стосовно оцінки вартості джерел утворення господарських засобів підприємства треба зазначити, що вона проводиться одночасно з оцінкою вартості самих господарських засобів, оскільки поява засобів або зміна їх вартості безпосередньо впливають на розмір джерел їх утворення. Так, після господарської операції з отримання банківського кредиту на підприємстві збільшується

загальна вартість господарських засобів за рахунок збільшення грошових коштів на рахунку. При цьому таке збільшення майна цілком пов'язано із збільшенням джерел залучених засобів, а саме — кредиторської заборгованості перед банком. Тому розмір такої кредиторської заборгованості дорівнює сумі отриманих на його рахунок кредитних коштів.

Окремим видом оцінки є *калькуляція*, або оцінка вартості такого об'єкта бухгалтерського обліку, як готова продукція (роботи, послуги) у розрахунку на весь обсяг або на окрему її одиницю.

Калькулювання (з латинської – обчислення) – це метод обчислення собівартості виготовлення одиниці товарно-матеріальних цінностей або одиниці виконаних робіт. Суть методу полягає у тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькування (виробу, процесу, замовлення тощо).

Калькулювання забезпечує визначення *собівартості* – суми витрат, пов'язаних із процесами постачання, виробництва та збуту. В процесі постачання визначається собівартість придбання (постачання, закупівлі), виробництва – виробнича собівартість, збуту – собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

В управлінні витратами розрізняють різні методи обліку та калькулювання витрат, що передбачає розробку планових та нормативних калькуляцій, калькуляцій на певні періоди, замовлення або технологічні етапи виробництва, калькуляції з урахуванням всіх витрат підприємства або з виключенням деяких з них тощо.

Калькуляція складається зі статей витрат, склад яких встановлюється кожним підприємством самостійно, виходячи з особливостей виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), технології виробництва, структури та масштабів підприємства. Кожна стаття має назву та відображає певний вид витрат підприємства.

Після вартісної оцінки змін об'єктів обліку, інформація про це реєструється та накопичується шляхом її систематизації.

Систематизація облікової інформації має в якості прийомів бухгалтерського обліку *рахунки* та *подвійний запис*. Господарські операції, що відображені в документах, реєструються за допомогою спеціальних таблиць, які називаються рахунками.

Рахунки – спосіб групування однорідних за економічним змістом засобів, джерел та господарських процесів для їх поточного

загальна вартість господарських засобів за рахунок збільшення грошових коштів на рахунку. При цьому таке збільшення майна цілком пов'язано із збільшенням джерел залучених засобів, а саме — кредиторської заборгованості перед банком. Тому розмір такої кредиторської заборгованості дорівнює сумі отриманих на його рахунок кредитних коштів.

Окремим видом оцінки є *калькуляція*, або оцінка вартості такого об'єкта бухгалтерського обліку, як готова продукція (роботи, послуги) у розрахунку на весь обсяг або на окрему її одиницю.

Калькулювання (з латинської – обчислення) – це метод обчислення собівартості виготовлення одиниці товарно-матеріальних цінностей або одиниці виконаних робіт. Суть методу полягає у тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькування (виробу, процесу, замовлення тощо).

Калькулювання забезпечує визначення *собівартості* – суми витрат, пов'язаних із процесами постачання, виробництва та збуту. В процесі постачання визначається собівартість придбання (постачання, закупівлі), виробництва – виробнича собівартість, збуту – собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

В управлінні витратами розрізняють різні методи обліку та калькулювання витрат, що передбачає розробку планових та нормативних калькуляцій, калькуляцій на певні періоди, замовлення або технологічні етапи виробництва, калькуляції з урахуванням всіх витрат підприємства або з виключенням деяких з них тощо.

Калькуляція складається зі статей витрат, склад яких встановлюється кожним підприємством самостійно, виходячи з особливостей виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), технології виробництва, структури та масштабів підприємства. Кожна стаття має назву та відображає певний вид витрат підприємства.

Після вартісної оцінки змін об'єктів обліку, інформація про це реєструється та накопичується шляхом її систематизації.

Систематизація облікової інформації має в якості прийомів бухгалтерського обліку *рахунки* та *подвійний запис*. Господарські операції, що відображені в документах, реєструються за допомогою спеціальних таблиць, які називаються рахунками.

Рахунки – спосіб групування однорідних за економічним змістом засобів, джерел та господарських процесів для їх поточного

відображення у бухгалтерському обліку, а також для здійснення контролю.

Кількість об'єктів обліку визначає кількість рахунків. Наприклад, рахунок «Основні засоби» в табличній формі може відображати вартість придбаного обладнання та вартість проданих споруд протягом звітного періоду, а також обов'язково вартість усіх основних засобів підприємства на початок та кінець звітного періоду.

В Україні існує єдиний План рахунків, за яким працюють усі підприємства. Така уніфікація забезпечує єдність облікових записів на різних підприємствах, спрощує опрацювання державними органами управління статистичної інформації, яка базується на даних бухгалтерського обліку, створює умови для порозуміння між бухгалтерами, оскільки рахунки – це мова спілкування спеціалістів у галузі бухгалтерського обліку.

Свої окремі плани рахунків мають бюджетні та банківські установи. Це пояснюється відмінностями засобів та процесів, що обліковуються в таких установах.

Господарські операції реєструються на рахунках *подвійним записом* – одночасним і взаємопов'язаним відображенням кожної операції у двох рахунках. Необхідність в цьому пояснюється тим, що здійснення господарської операції пов'язано з одночасною зміною як мінімум двох об'єктів обліку.

Подвійний запис – це відображення у бухгалтерському обліку кожної господарської операції два рази: у дебеті одного та одночасно у кредиті іншого рахунку на одну й ту саму суму. Подвійний запис дає змогу здійснювати балансовий контроль бухгалтерської інформації, тобто контролювати правильність і законність використання господарських засобів і джерел їх формування.

Наприклад, у разі придбання сировини – запаси сировини збільшуються, а сума грошей на розрахунковому рахунку зменшується; у разі використання купленої сировини для виготовлення продукції – запаси сировини зменшуються, а запаси незавершеного виробництва зростають. Таким чином, подвійний запис за своєю суттю відображає кругообіг засобів у господарській діяльності підприємств.

Узагальнення даних бухгалтерського обліку здійснюється за звітний період за допомогою балансу та звітності.

Бухгалтерський баланс – це спосіб групування і відображення наявності й стану господарських засобів підприємства за скла-

відображення у бухгалтерському обліку, а також для здійснення контролю.

Кількість об'єктів обліку визначає кількість рахунків. Наприклад, рахунок «Основні засоби» в табличній формі може відображати вартість придбаного обладнання та вартість проданих споруд протягом звітного періоду, а також обов'язково вартість усіх основних засобів підприємства на початок та кінець звітного періоду.

В Україні існує єдиний План рахунків, за яким працюють усі підприємства. Така уніфікація забезпечує єдність облікових записів на різних підприємствах, спрощує опрацювання державними органами управління статистичної інформації, яка базується на даних бухгалтерського обліку, створює умови для порозуміння між бухгалтерами, оскільки рахунки – це мова спілкування спеціалістів у галузі бухгалтерського обліку.

Свої окремі плани рахунків мають бюджетні та банківські установи. Це пояснюється відмінностями засобів та процесів, що обліковуються в таких установах.

Господарські операції реєструються на рахунках *подвійним записом* – одночасним і взаємопов'язаним відображенням кожної операції у двох рахунках. Необхідність в цьому пояснюється тим, що здійснення господарської операції пов'язано з одночасною зміною як мінімум двох об'єктів обліку.

Подвійний запис – це відображення у бухгалтерському обліку кожної господарської операції два рази: у дебеті одного та одночасно у кредиті іншого рахунку на одну й ту саму суму. Подвійний запис дає змогу здійснювати балансовий контроль бухгалтерської інформації, тобто контролювати правильність і законність використання господарських засобів і джерел їх формування.

Наприклад, у разі придбання сировини – запаси сировини збільшуються, а сума грошей на розрахунковому рахунку зменшується; у разі використання купленої сировини для виготовлення продукції – запаси сировини зменшуються, а запаси незавершеного виробництва зростають. Таким чином, подвійний запис за своєю суттю відображає кругообіг засобів у господарській діяльності підприємств.

Узагальнення даних бухгалтерського обліку здійснюється за звітний період за допомогою балансу та звітності.

Бухгалтерський баланс – це спосіб групування і відображення наявності й стану господарських засобів підприємства за скла-

дом і розміщенням та джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику. Бухгалтерський баланс є однією з основних форм бухгалтерської фінансової звітності.

Інакше кажучи, бухгалтерський баланс системно представляє майновий стан підприємства в грошовій оцінці на певний момент через рівність господарських засобів із джерелами їх утворення. Узагальнення облікової інформації в балансі стає можливим завдяки даним про зміни об'єктів обліку, що накопичувалися на рахунках подвійним записом.

Але, крім стану об'єктів обліку, для прийняття рішень в управлінні підприємством необхідна інформація про рух основних засобів, виробничих запасів, структуру собівартості тощо. З цією метою в бухгалтерському обліку складаються відповідні форми звітності у вигляді таблиць, у яких окремо систематизуються дані поточного обліку про будь-які об'єкти обліку.

Бухгалтерська звітність – сукупність способів і прийомів узагальнення даних поточного обліку і впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності підприємства за звітний період.

Бухгалтерську звітність заповнюють на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку з певною системою їх групування.

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

**Загальна характеристика
методичних прийомів
бухгалтерського обліку**

Для забезпечення необхідної інформації про стан та використання активів, зобов'язань і капіталу в бухгалтерському обліку застосовуються різні методичні прийоми відображення господарських операцій.

Методичні прийоми бухгалтерського обліку – це система засобів, яка забезпечує суцільне, безперервне і взаємозв'язане відображення (в грошовій оцінці) об'єктів бухгалтерського обліку з метою збереження майна, контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та управління підприємством.

Більшість методичних засобів бухгалтерського обліку реалізується для здійснення фахівцями бухгалтерського обліку його контрольної функції.

дом і розміщенням та джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику. Бухгалтерський баланс є однією з основних форм бухгалтерської фінансової звітності.

Інакше кажучи, бухгалтерський баланс системно представляє майновий стан підприємства в грошовій оцінці на певний момент через рівність господарських засобів із джерелами їх утворення. Узагальнення облікової інформації в балансі стає можливим завдяки даним про зміни об'єктів обліку, що накопичувалися на рахунках подвійним записом.

Але, крім стану об'єктів обліку, для прийняття рішень в управлінні підприємством необхідна інформація про рух основних засобів, виробничих запасів, структуру собівартості тощо. З цією метою в бухгалтерському обліку складаються відповідні форми звітності у вигляді таблиць, у яких окремо систематизуються дані поточного обліку про будь-які об'єкти обліку.

Бухгалтерська звітність – сукупність способів і прийомів узагальнення даних поточного обліку і впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності підприємства за звітний період.

Бухгалтерську звітність заповнюють на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку з певною системою їх групування.

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

**Загальна характеристика
методичних прийомів
бухгалтерського обліку**

Для забезпечення необхідної інформації про стан та використання активів, зобов'язань і капіталу в бухгалтерському обліку застосовуються різні методичні прийоми відображення господарських операцій.

Методичні прийоми бухгалтерського обліку – це система засобів, яка забезпечує суцільне, безперервне і взаємозв'язане відображення (в грошовій оцінці) об'єктів бухгалтерського обліку з метою збереження майна, контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та управління підприємством.

Більшість методичних засобів бухгалтерського обліку реалізується для здійснення фахівцями бухгалтерського обліку його контрольної функції.

Методичні прийоми і способи бухгалтерського обліку поділяються на дві групи: загальнонаукові і часткові наукові методи дослідження.

Загальнонаукові методи є сукупністю принципів і категорій матеріалістичної діалектики та загальнонаукової теорії пізнання. Вони базуються на використанні таких прийомів, як аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстрагування і конкретизація, аналогія і моделювання, системний і функціонально-вартісний аналіз (рис. 1.15).

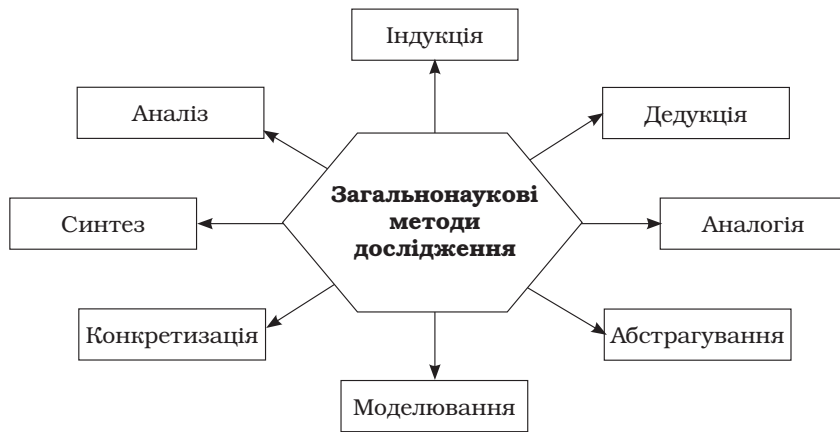


Рис. 1.15. Класифікація загальнонаукових методів дослідження

Коротка характеристика загальнонаукових методів дослідження наведена на рис. 1.16.

Аналіз – прийом дослідження, який включає в себе вивчення предмета дослідження, способу уявного або практичного розчленування його на складові елементи. Кожна з виокремлених частин аналізується самостійно в межах єдиного цілого.

Синтез – прийом вивчення об'єкта в його цілості, єдності і взаємозв'язку його частин. На практиці необхідно поєднувати синтез з аналізом, оскільки це дає змогу з'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити їхній взаємозв'язок і пізнати предмет як єдине ціле.

Методичні прийоми і способи бухгалтерського обліку поділяються на дві групи: загальнонаукові і часткові наукові методи дослідження.

Загальнонаукові методи є сукупністю принципів і категорій матеріалістичної діалектики та загальнонаукової теорії пізнання. Вони базуються на використанні таких прийомів, як аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстрагування і конкретизація, аналогія і моделювання, системний і функціонально-вартісний аналіз (рис. 1.15).

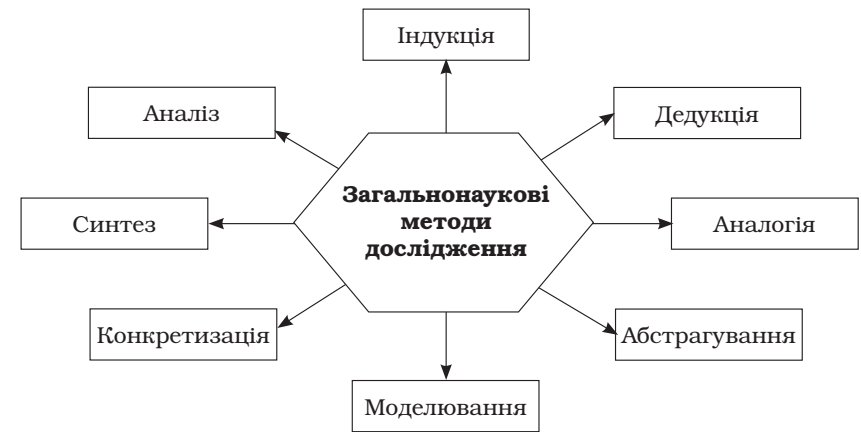


Рис. 1.15. Класифікація загальнонаукових методів дослідження

Коротка характеристика загальнонаукових методів дослідження наведена на рис. 1.16.

Аналіз – прийом дослідження, який включає в себе вивчення предмета дослідження, способу уявного або практичного розчленування його на складові елементи. Кожна з виокремлених частин аналізується самостійно в межах єдиного цілого.

Синтез – прийом вивчення об'єкта в його цілості, єдності і взаємозв'язку його частин. На практиці необхідно поєднувати синтез з аналізом, оскільки це дає змогу з'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити їхній взаємозв'язок і пізнати предмет як єдине ціле.

Аналіз	прийом дослідження, який включає в себе вивчення предмета дослідження, способу уявного або практичного розчленування його на складові елементи
Синтез	прийом вивчення об'єкта в його цілісності, єдності і взаємозв'язку його частин
Індукція	прийом дослідження, за якого загальний висновок про ознаки численних елементів об'єкта складають на підставі вивчення лише їх частини, тобто від окремого до загального
Дедукція	досліджує стан об'єкта дослідження в цілому, а потім – за його складовими елементами, тобто висновок складається від загального до окремого
Абстрагування	прийом, який дає змогу способом абстракції переходити від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку
Конкретизація	всестороннє дослідження об'єктів у якісній багатогранності реального існування
Аналогія	прийом наукового дослідження, за яким пізнання одних об'єктів досягається на основі подібності їх до інших
Моделювання	прийом наукового пізнання, який ґрунтується на заміні явища на його аналог, модель, що містить риси оригіналу

Рис. 1.16. Коротка характеристика загальнонаукових методів дослідження

Аналіз	прийом дослідження, який включає в себе вивчення предмета дослідження, способу уявного або практичного розчленування його на складові елементи
Синтез	прийом вивчення об'єкта в його цілісності, єдності і взаємозв'язку його частин
Індукція	прийом дослідження, за якого загальний висновок про ознаки численних елементів об'єкта складають на підставі вивчення лише їх частини, тобто від окремого до загального
Дедукція	досліджує стан об'єкта дослідження в цілому, а потім – за його складовими елементами, тобто висновок складається від загального до окремого
Абстрагування	прийом, який дає змогу способом абстракції переходити від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку
Конкретизація	всестороннє дослідження об'єктів у якісній багатогранності реального існування
Аналогія	прийом наукового дослідження, за яким пізнання одних об'єктів досягається на основі подібності їх до інших
Моделювання	прийом наукового пізнання, який ґрунтується на заміні явища на його аналог, модель, що містить риси оригіналу

Рис. 1.16. Коротка характеристика загальнонаукових методів дослідження

Індукція – прийом дослідження, за якого загальний висновок про ознаки численних елементів об'єкта складають на підставі вивчення лише їх частини, тобто від окремого до загального.

Дедукція – досліджує стан об'єкта дослідження в цілому, а потім — за його складовими елементами, тобто висновок складається від загального до окремого.

Абстрагування – прийом, який дає змогу способом абстракції переходити від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку.

Конкретизація – всебічне дослідження об'єктів у якісній багатогранності реального існування. Досліджується стан об'єктів у зв'язку з певними умовами існування та їх історичного розвитку.

Аналогія — прийом наукового дослідження, за яким пізнання одних об'єктів досягається на основі подібності їх до інших. Метод аналогії ґрунтується на подібності деяких сторін різних об'єктів.

Моделювання – прийом наукового пізнання, який ґрунтується на заміні явища на його аналог, модель, що містить риси оригіналу. У разі втрати або знищення документів на підприємстві застосовує прийом моделювання. Відновлення втрачених документів досягається через побудову моделі, причому відновлюються не самі документи, а відображені в них господарські операції. Інформація, одержана за допомогою моделювання, оцінюється на основі взаємопогоджуваності бухгалтерських документів стосовно тієї чи іншої форми бухгалтерського обліку.

Системний аналіз – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. На практиці його використовують для оцінки поведінки об'єктів системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування.

Функціонально-вартісний аналіз вивчає об'єкти на стадії інженерної підготовки виробництва, включаючи проектування і функціонування складних систем з оцінкою їх вартісних показників (наприклад, установлення вартості виробничого браку).

Частково наукові методи дослідження – це прийоми, вироблені практичною роботою на основі досягнень економічної науки (див. рис. 1.17).

Індукція – прийом дослідження, за якого загальний висновок про ознаки численних елементів об'єкта складають на підставі вивчення лише їх частини, тобто від окремого до загального.

Дедукція – досліджує стан об'єкта дослідження в цілому, а потім — за його складовими елементами, тобто висновок складається від загального до окремого.

Абстрагування – прийом, який дає змогу способом абстракції переходити від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку.

Конкретизація – всебічне дослідження об'єктів у якісній багатогранності реального існування. Досліджується стан об'єктів у зв'язку з певними умовами існування та їх історичного розвитку.

Аналогія — прийом наукового дослідження, за яким пізнання одних об'єктів досягається на основі подібності їх до інших. Метод аналогії ґрунтується на подібності деяких сторін різних об'єктів.

Моделювання – прийом наукового пізнання, який ґрунтується на заміні явища на його аналог, модель, що містить риси оригіналу. У разі втрати або знищення документів на підприємстві застосовує прийом моделювання. Відновлення втрачених документів досягається через побудову моделі, причому відновлюються не самі документи, а відображені в них господарські операції. Інформація, одержана за допомогою моделювання, оцінюється на основі взаємопогоджуваності бухгалтерських документів стосовно тієї чи іншої форми бухгалтерського обліку.

Системний аналіз – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. На практиці його використовують для оцінки поведінки об'єктів системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування.

Функціонально-вартісний аналіз вивчає об'єкти на стадії інженерної підготовки виробництва, включаючи проектування і функціонування складних систем з оцінкою їх вартісних показників (наприклад, установлення вартості виробничого браку).

Частково наукові методи дослідження – це прийоми, вироблені практичною роботою на основі досягнень економічної науки (див. рис. 1.17).

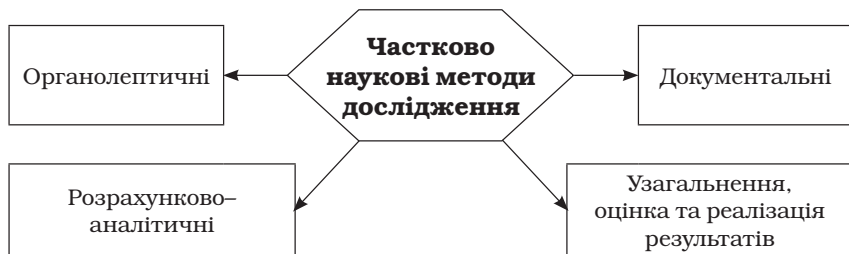


Рис. 1.17. Класифікація частково наукових методів дослідження

До частково наукових методів дослідження належать такі прийоми:

- 1) розрахунково-аналітичні;
- 2) документальні;
- 3) органолептичні;
- 4) узагальнення, оцінка та реалізація результатів.

I. Розрахунково-аналітичні прийоми включають (див. рис.1.18):

- економічний аналіз;
- статистичні розрахунки;
- економіко-математичні методи.

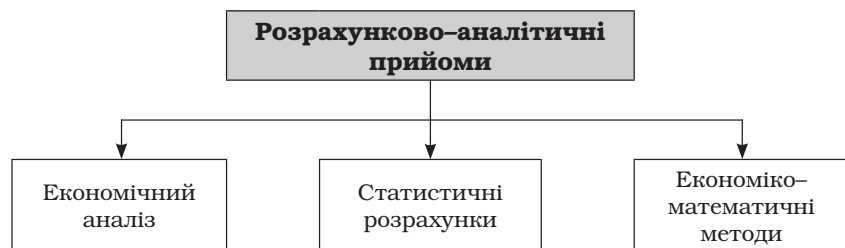


Рис. 1.18. Класифікація розрахунково-аналітичних прийомів.



Рис. 1.17. Класифікація частково наукових методів дослідження

До частково наукових методів дослідження належать такі прийоми:

- 1) розрахунково-аналітичні;
- 2) документальні;
- 3) органолептичні;
- 4) узагальнення, оцінка та реалізація результатів.

I. Розрахунково-аналітичні прийоми включають (див. рис.1.18):

- економічний аналіз;
- статистичні розрахунки;
- економіко-математичні методи.



Рис. 1.18. Класифікація розрахунково-аналітичних прийомів.

Економічний аналіз широко застосовують на практиці, для виявлення й оцінювання причин, що впливають на відхилення від нормального перебігу виробничих процесів.

Інформацію, яка використовується для аналізу господарської діяльності підприємства, можна розділити на три групи:

- 1) дані контролюючих, статистичних і фінансово-кредитних органів про роботу підприємства, що аналізується; висновки і пропозиції вищих організацій за підсумками роботи за певний звітний період; повідомлення в засобах масової інформації;
- 2) дані самого підприємства: планові документи, інформативна, проектно-кошторисна, технологічна і фінансова документація, дані оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку, звітності;
- 3) додаткові дані: протоколи зборів засновників і акціонерів; інформація, отримана від працівників підприємства; відомості, отримані під час проведення оперативно-розшукових заходів тощо.

Особлива наочність аналізу досягається з використанням *методів економічної статистики*: розрахунки різних коефіцієнтів, індексів та інших відносних величин (коефіцієнтів зношеності основних фондів, енергоємності продукції, що випускається, рентабельності окремих виробів).

Широко використовуються в економічному аналізі й *економіко-математичні методи*: кореляційні і регресійні моделі, обробка рядів динаміки, лінійне програмування та інше.

II. Документальні прийоми включають:

- формальну й арифметичну перевірку документів;
- нормативно-правову оцінку відображених у документах господарських операцій;
- логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених господарських операцій;
- повне і вибіркоче спостереження;
- зустрічну перевірку документів або записів у облікових регістрах через порівняння їх з однойменними чи взаємозв'язаними даними підприємств і організацій, з якими підприємство має господарські зв'язки;
- спосіб зворотного рахунку, що ґрунтується на попередній експертній оцінці матеріальних витрат, з метою подальшо-

Економічний аналіз широко застосовують на практиці, для виявлення й оцінювання причин, що впливають на відхилення від нормального перебігу виробничих процесів.

Інформацію, яка використовується для аналізу господарської діяльності підприємства, можна розділити на три групи:

- 1) дані контролюючих, статистичних і фінансово-кредитних органів про роботу підприємства, що аналізується; висновки і пропозиції вищих організацій за підсумками роботи за певний звітний період; повідомлення в засобах масової інформації;
- 2) дані самого підприємства: планові документи, інформативна, проектно-кошторисна, технологічна і фінансова документація, дані оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку, звітності;
- 3) додаткові дані: протоколи зборів засновників і акціонерів; інформація, отримана від працівників підприємства; відомості, отримані під час проведення оперативно-розшукових заходів тощо.

Особлива наочність аналізу досягається з використанням *методів економічної статистики*: розрахунки різних коефіцієнтів, індексів та інших відносних величин (коефіцієнтів зношеності основних фондів, енергоємності продукції, що випускається, рентабельності окремих виробів).

Широко використовуються в економічному аналізі й *економіко-математичні методи*: кореляційні і регресійні моделі, обробка рядів динаміки, лінійне програмування та інше.

II. Документальні прийоми включають:

- формальну й арифметичну перевірку документів;
- нормативно-правову оцінку відображених у документах господарських операцій;
- логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених господарських операцій;
- повне і вибіркоче спостереження;
- зустрічну перевірку документів або записів у облікових регістрах через порівняння їх з однойменними чи взаємозв'язаними даними підприємств і організацій, з якими підприємство має господарські зв'язки;
- спосіб зворотного рахунку, що ґрунтується на попередній експертній оцінці матеріальних витрат, з метою подальшо-

го визначення величини безпідставних списувань сировини та матеріалів на виробництво окремих видів продукції;

- оцінку законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку.

Документальна перевірка включає встановлення відповідності операції, відображеної в документах, нормативним актам, а також арифметичну перевірку документів, визначення правильності їх оформлення. Головними елементами документальної перевірки є з'ясування правильності складання первинної документації господарських операцій та обґрунтованості відображення операцій на рахунках і в регістрах бухгалтерського обліку способом подвійного запису; указаних цін, розцінок, а також таксування; відображення господарських операцій у підсумковому документі – бухгалтерському балансі та звітності.

Під час перевірки бухгалтерських записів порівнюються записи в облікових регістрах з відповідними первинними та зведеними бухгалтерськими документами, які є основою для записів. При цьому перевіряється арифметична відповідність підсумків, наведених в облікових регістрах. Це дозволяє виявляти необґрунтовані первинними документами записи, встановлювати віднесення сум не на відповідні рахунки, що усуває можливість приховати розкрадання.

Методи дослідження облікової інформації можна розділити на такі групи (рис. 1.19):

- 1) *Прийоми дослідження окремого документа.* До цієї групи процедур належать:
 - а) перевірка документа за формою (мають бути наявні всі обов'язкові реквізити);
 - б) арифметична перевірка (встановлюється правильність підсумкових показників, нарахованих як за горизонтальними, так і за вертикальними графами);
 - в) нормативно-правова перевірка (перевірка здійснених операцій на відповідність чинному законодавству і нормативно-правовим актам).
- 2) *Прийоми дослідження кількох документів, які відображають одну й ту саму або взаємозв'язані операції.* До цієї групи процедур належать:
 - а) зустрічна перевірка (мета такого зіставлення – встановити тотожність даних, які містяться в усіх примірниках відповідного документа).

го визначення величини безпідставних списувань сировини та матеріалів на виробництво окремих видів продукції;

- оцінку законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку.

Документальна перевірка включає встановлення відповідності операції, відображеної в документах, нормативним актам, а також арифметичну перевірку документів, визначення правильності їх оформлення. Головними елементами документальної перевірки є з'ясування правильності складання первинної документації господарських операцій та обґрунтованості відображення операцій на рахунках і в регістрах бухгалтерського обліку способом подвійного запису; указаних цін, розцінок, а також таксування; відображення господарських операцій у підсумковому документі – бухгалтерському балансі та звітності.

Під час перевірки бухгалтерських записів порівнюються записи в облікових регістрах з відповідними первинними та зведеними бухгалтерськими документами, які є основою для записів. При цьому перевіряється арифметична відповідність підсумків, наведених в облікових регістрах. Це дозволяє виявляти необґрунтовані первинними документами записи, встановлювати віднесення сум не на відповідні рахунки, що усуває можливість приховати розкрадання.

Методи дослідження облікової інформації можна розділити на такі групи (рис. 1.19):

- 1) *Прийоми дослідження окремого документа.* До цієї групи процедур належать:
 - а) перевірка документа за формою (мають бути наявні всі обов'язкові реквізити);
 - б) арифметична перевірка (встановлюється правильність підсумкових показників, нарахованих як за горизонтальними, так і за вертикальними графами);
 - в) нормативно-правова перевірка (перевірка здійснених операцій на відповідність чинному законодавству і нормативно-правовим актам).
- 2) *Прийоми дослідження кількох документів, які відображають одну й ту саму або взаємозв'язані операції.* До цієї групи процедур належать:
 - а) зустрічна перевірка (мета такого зіставлення – встановити тотожність даних, які містяться в усіх примірниках відповідного документа).

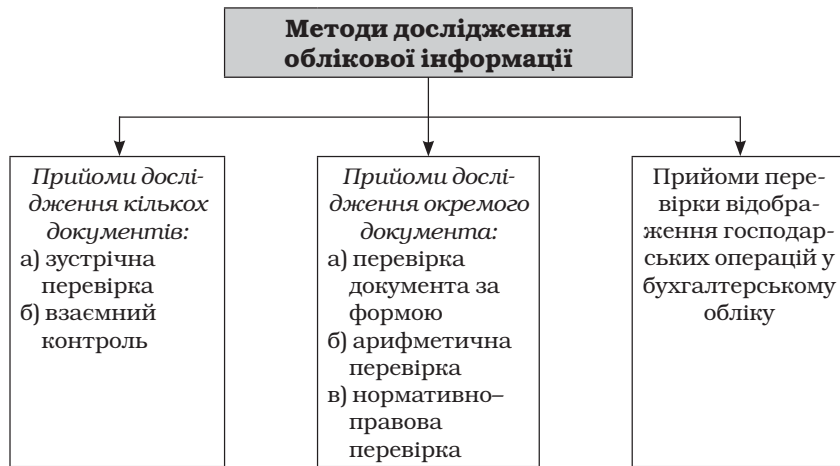


Рис. 1.19. Класифікація методів дослідження облікової інформації

Зустрічна перевірка документів полягає в порівнянні окремих примірників одного й того самого документа, які перебувають у різних організаціях, а також документів, пов'язаних між собою однією операцією. Різновидом прийому зіставлення документів є також порівняння даних аналітичного обліку з даними синтетичного обліку з метою встановлення можливих розбіжностей між ними;

б) взаємний контроль (зіставляються різні документи і облікові дані, в яких прямо чи опосередковано відображається операція, що перевіряється. Зіставлятися можуть дані фінансового, управлінського й оперативного обліку).

Зіставлення документів – прийом взаємного їх контролю – використовується в разі перевірки двох або кількох документів, пов'язаних єдністю операцій. Наприклад, видаткові документи на відпущення товарів можуть бути порівняні з дорожніми листками або іншими транспортними документами, що свідчать про перевезення цих товарів; відомість на видачу зарплати – з нарядами, де вказано характер і обсяг виконаної роботи; грошові суми, оприбутковані за касовими звітами – з виписками банку та відомостями про рух товарно-матеріальних цінностей і тари тощо.

3) *Прийоми перевірки відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.* До них, зокрема, належить

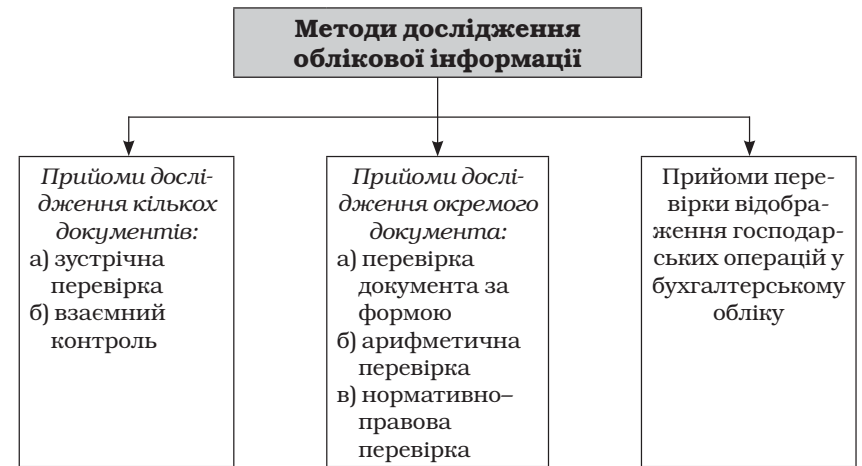


Рис. 1.19. Класифікація методів дослідження облікової інформації

Зустрічна перевірка документів полягає в порівнянні окремих примірників одного й того самого документа, які перебувають у різних організаціях, а також документів, пов'язаних між собою однією операцією. Різновидом прийому зіставлення документів є також порівняння даних аналітичного обліку з даними синтетичного обліку з метою встановлення можливих розбіжностей між ними;

б) взаємний контроль (зіставляються різні документи і облікові дані, в яких прямо чи опосередковано відображається операція, що перевіряється. Зіставлятися можуть дані фінансового, управлінського й оперативного обліку).

Зіставлення документів – прийом взаємного їх контролю – використовується в разі перевірки двох або кількох документів, пов'язаних єдністю операцій. Наприклад, видаткові документи на відпущення товарів можуть бути порівняні з дорожніми листками або іншими транспортними документами, що свідчать про перевезення цих товарів; відомість на видачу зарплати – з нарядами, де вказано характер і обсяг виконаної роботи; грошові суми, оприбутковані за касовими звітами – з виписками банку та відомостями про рух товарно-матеріальних цінностей і тари тощо.

3) *Прийоми перевірки відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.* До них, зокрема, належить

поновлення кількісно-сумарного обліку, яке полягає в тому, що на підставі первинних документів повністю встановлюється кількісний облік. Це дає можливість оцінити законність і обґрунтованість господарських операцій за даними кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку.

III. Органолептичні прийоми включають (рис. 1.20):

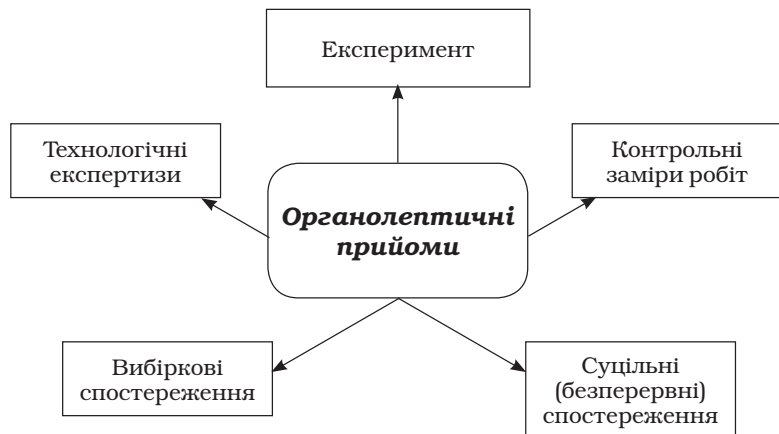


Рис. 1.20. Класифікація органолептичних прийомів

- а) контрольні заміри робіт, що застосовуються для перевірки наявності виконаних будівельно-монтажних робіт, обсягів виробництва, робіт і послуг;
- б) суцільні (безперервні) спостереження – прийом статистичного контролю фактичного стану об'єкта;
- в) вибіркові спостереження – прийом статистичного дослідження якісних характеристик об'єкта, коли суцільний контроль технічно неможливий (наприклад, для визначення дефектів товарів, які надходять у торгівлю);
- г) технологічні експертизи – прийом контролю інженерної і технічної підготовки виробництва, а також якості продукції, що випускається (наприклад, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, який застосовується для визначення обґрунтованості норм витрат матеріальних ресурсів, і вихід готової продукції);

поновлення кількісно-сумарного обліку, яке полягає в тому, що на підставі первинних документів повністю встановлюється кількісний облік. Це дає можливість оцінити законність і обґрунтованість господарських операцій за даними кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку.

III. Органолептичні прийоми включають (рис. 1.20):

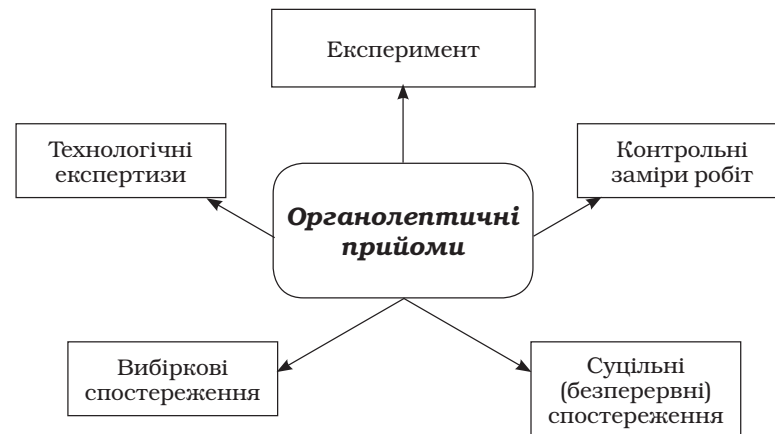


Рис. 1.20. Класифікація органолептичних прийомів

- а) контрольні заміри робіт, що застосовуються для перевірки наявності виконаних будівельно-монтажних робіт, обсягів виробництва, робіт і послуг;
- б) суцільні (безперервні) спостереження – прийом статистичного контролю фактичного стану об'єкта;
- в) вибіркові спостереження – прийом статистичного дослідження якісних характеристик об'єкта, коли суцільний контроль технічно неможливий (наприклад, для визначення дефектів товарів, які надходять у торгівлю);
- г) технологічні експертизи – прийом контролю інженерної і технічної підготовки виробництва, а також якості продукції, що випускається (наприклад, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, який застосовується для визначення обґрунтованості норм витрат матеріальних ресурсів, і вихід готової продукції);

- д) службове розслідування – сукупність прийомів перевірки дотримання службовими особами та іншими працівниками нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини в різних галузях народного господарства;
- е) експеримент – науково організований дослід з метою експертного дослідження результатів виконаних процесів.

IV. Методичні прийоми узагальнення, оцінювання і реалізації результатів можна поділити на:

- прийоми загальної методики, які є однаковими для всіх видів контролю (методи економічного аналізу, прийоми документального дослідження і методи фактичного контролю);
- прийоми часткової методики, які застосовуються на конкретному підприємстві.

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

Методичні прийоми (способи), що використовуються для дослідження об'єктами обліку на всіх етапах облікового процесу, становлять систему взаємопов'язаних елементів методу бухгалтерського обліку (рис. 1.21).



Рис. 1.21. Взаємозв'язок методичних прийомів бухгалтерського обліку

- д) службове розслідування – сукупність прийомів перевірки дотримання службовими особами та іншими працівниками нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини в різних галузях народного господарства;
- е) експеримент – науково організований дослід з метою експертного дослідження результатів виконаних процесів.

IV. Методичні прийоми узагальнення, оцінювання і реалізації результатів можна поділити на:

- прийоми загальної методики, які є однаковими для всіх видів контролю (методи економічного аналізу, прийоми документального дослідження і методи фактичного контролю);
- прийоми часткової методики, які застосовуються на конкретному підприємстві.

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

Методичні прийоми (способи), що використовуються для дослідження об'єктами обліку на всіх етапах облікового процесу, становлять систему взаємопов'язаних елементів методу бухгалтерського обліку (рис. 1.21).



Рис. 1.21. Взаємозв'язок методичних прийомів бухгалтерського обліку

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність та необхідність господарського обліку?
2. Перечисліть вимоги, які висуваються до господарського обліку. Обґрунтуйте їх.
3. Які види господарського обліку здійснюються на підприємствах України?
4. Що собою являє оперативний облік? Його мета, об'єкти та способи отримання інформації.
5. Що таке статистичний облік? Його роль у суспільному житті.
6. Перечисліть особливості статистичного та оперативно-технічного обліку. Який взаємозв'язок існує між цими видами обліку.
7. Дайте визначення бухгалтерського обліку та сформулюйте його особливості порівняно з оперативним і статистичним.
8. Викладіть сутність бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку? Зіставте їх характеристики.
9. Розкрийте зміст поняття «податковий облік». У чому полягає його мета та необхідність?
10. Які завдання вирішує податковий облік?
11. Охарактеризуйте натуральні, трудові та грошові вимірники, що застосовуються в обліку.
12. Сформулюйте завдання бухгалтерського обліку та вимоги до його ведення.
13. За сферою діяльності на які види поділяють бухгалтерський облік?
14. Охарактеризуйте сутність інформаційної, контрольної, аналітичної та оціночної функцій бухгалтерського обліку.
15. Перечисліть основні принципи бухгалтерського обліку. Охарактеризуйте один із них.
16. Які принципи прямо чи опосередковано визначені практикою ведення бухгалтерського обліку? Охарактеризуйте їх.
17. У чому полягає сутність методу бухгалтерського обліку?
18. У чому полягає значення загальнонаукових методів бухгалтерського обліку?
19. Дайте характеристику специфічних облікових прийомів бухгалтерського обліку.

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність та необхідність господарського обліку?
2. Перечисліть вимоги, які висуваються до господарського обліку. Обґрунтуйте їх.
3. Які види господарського обліку здійснюються на підприємствах України?
4. Що собою являє оперативний облік? Його мета, об'єкти та способи отримання інформації.
5. Що таке статистичний облік? Його роль у суспільному житті.
6. Перечисліть особливості статистичного та оперативно-технічного обліку. Який взаємозв'язок існує між цими видами обліку.
7. Дайте визначення бухгалтерського обліку та сформулюйте його особливості порівняно з оперативним і статистичним.
8. Викладіть сутність бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку? Зіставте їх характеристики.
9. Розкрийте зміст поняття «податковий облік». У чому полягає його мета та необхідність?
10. Які завдання вирішує податковий облік?
11. Охарактеризуйте натуральні, трудові та грошові вимірники, що застосовуються в обліку.
12. Сформулюйте завдання бухгалтерського обліку та вимоги до його ведення.
13. За сферою діяльності на які види поділяють бухгалтерський облік?
14. Охарактеризуйте сутність інформаційної, контрольної, аналітичної та оціночної функцій бухгалтерського обліку.
15. Перечисліть основні принципи бухгалтерського обліку. Охарактеризуйте один із них.
16. Які принципи прямо чи опосередковано визначені практикою ведення бухгалтерського обліку? Охарактеризуйте їх.
17. У чому полягає сутність методу бухгалтерського обліку?
18. У чому полягає значення загальнонаукових методів бухгалтерського обліку?
19. Дайте характеристику специфічних облікових прийомів бухгалтерського обліку.

20. Які відмінності існують між загальними і специфічними методами наукових досліджень?
21. Доведіть зв'язок між елементами методу бухгалтерського обліку.
22. Розкрийте взаємозв'язок предмета і методу бухгалтерського обліку.

20. Які відмінності існують між загальними і специфічними методами наукових досліджень?
21. Доведіть зв'язок між елементами методу бухгалтерського обліку.
22. Розкрийте взаємозв'язок предмета і методу бухгалтерського обліку.

ТЕМА 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

Питання до розгляду

- 2.1. Економічна сутність, значення та види балансового узагальнення.
- 2.2. Бухгалтерський баланс: будова, зміст, призначення.
- 2.3. Господарські операції та їх вплив на бухгалтерський баланс.

Ключові терміни: баланс, стаття балансу, актив, пасив, розділ балансу, балансове рівняння, господарська операція, типи господарських операцій, валюта балансу.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 966–XIV.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 (зі змінами і доповненнями, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 14 червня 2000 р. № 131).

ТЕМА 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

Питання до розгляду

- 2.1. Економічна сутність, значення та види балансового узагальнення.
- 2.2. Бухгалтерський баланс: будова, зміст, призначення.
- 2.3. Господарські операції та їх вплив на бухгалтерський баланс.

Ключові терміни: баланс, стаття балансу, актив, пасив, розділ балансу, балансове рівняння, господарська операція, типи господарських операцій, валюта балансу.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 966–XIV.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 (зі змінами і доповненнями, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 14 червня 2000 р. № 131).

2.1. Економічна сутність, значення та види балансового узагальнення

Управління фінансово-господарською діяльністю підприємства потребує своєчасної та достовірної інформації про стан та рух господарських засобів за складом і розміщенням, джерелами формування та цільовими призначеннями. Такі відомості можна отримати за допомогою бухгалтерського балансу. Слово «баланс» від французького «balance» означає ваги, врівноваженість.

Завдання балансу – дати узагальнену інформацію про активи і їх джерела у вартісному вимірнику на певну дату. Така інформація необхідна внутрішнім (менеджери, спеціалісти, працівники підприємства) та зовнішнім (акціонери, кредитори підприємства, податкові служби) користувачам для прийняття рішень.

Бухгалтерський баланс – метод узагальнення даних про склад майна суб'єкта діяльності за видами (складом і використанням) і джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику (зазвичай на 1-ше число місяця).

Форма балансу та порядок його заповнення в Україні регулюються ПСБО 2 «Баланс». Згідно зі ст. 11 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» баланс, разом із звітом про фінансові результати, звітом про рух грошових коштів, звітом про власний капітал, звітністю за сегментами та примітками до звітів, є складовою фінансової звітності підприємства.

Баланси відображають різну економічну інформацію і в залежності від вимірників бувають:

- *натуральні* – характеризують джерела формування матеріальних ресурсів та напрямки їх використання. Використовується зазвичай при плануванні господарської діяльності підприємства;
- *трудові* – характеризують кількість та склад трудових ресурсів, їх розподіл та використання;

2.1. Економічна сутність, значення та види балансового узагальнення

Управління фінансово-господарською діяльністю підприємства потребує своєчасної та достовірної інформації про стан та рух господарських засобів за складом і розміщенням, джерелами формування та цільовими призначеннями. Такі відомості можна отримати за допомогою бухгалтерського балансу. Слово «баланс» від французького «balance» означає ваги, врівноваженість.

Завдання балансу – дати узагальнену інформацію про активи і їх джерела у вартісному вимірнику на певну дату. Така інформація необхідна внутрішнім (менеджери, спеціалісти, працівники підприємства) та зовнішнім (акціонери, кредитори підприємства, податкові служби) користувачам для прийняття рішень.

Бухгалтерський баланс – метод узагальнення даних про склад майна суб'єкта діяльності за видами (складом і використанням) і джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику (зазвичай на 1-ше число місяця).

Форма балансу та порядок його заповнення в Україні регулюються ПСБО 2 «Баланс». Згідно зі ст. 11 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» баланс, разом із звітом про фінансові результати, звітом про рух грошових коштів, звітом про власний капітал, звітністю за сегментами та примітками до звітів, є складовою фінансової звітності підприємства.

Баланси відображають різну економічну інформацію і в залежності від вимірників бувають:

- *натуральні* – характеризують джерела формування матеріальних ресурсів та напрямки їх використання. Використовується зазвичай при плануванні господарської діяльності підприємства;
- *трудові* – характеризують кількість та склад трудових ресурсів, їх розподіл та використання;

- *вартісні* – складаються у вартісному вираженні на рівні окремих підприємств, галузей, країни.

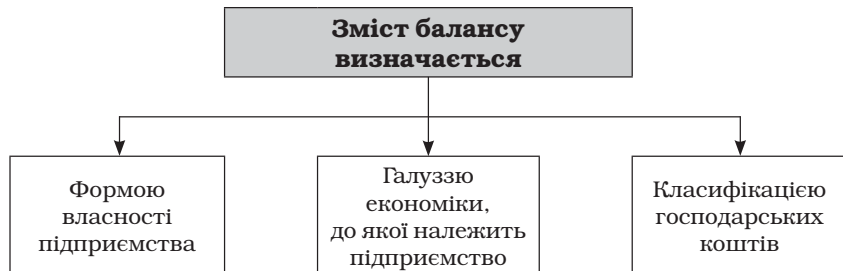


Рис. 2.1. Визначники змісту балансу

Крім цього, баланси класифікують за:

- джерелами складання;
- обсягами даних;
- формою;
- термінами складання;
- змістом.

За джерелами складання:

- *інвентарні* – складаються на підставі повного опису майна і є скороченим варіантом бухгалтерського балансу;
- *книжкові* – складаються на підставі запису в книгах без підтвердження інвентаризації;
- *генеральні* – поєднання інвентарного та книжкового балансів.

За обсягами даних:

- *прості* – баланси підприємств, які не мають структурних підрозділів;
- *складні* – баланси підприємств, які мають структурні підрозділи;
- *зведені* – складається об'єднанням підприємств і містять звітні дані всіх суб'єктів господарювання – учасників такого об'єднання.

За змістом виділяють баланси:

- *сальдові* – складаються шляхом підрахунку сальдо по рахунках;

- *вартісні* – складаються у вартісному вираженні на рівні окремих підприємств, галузей, країни.

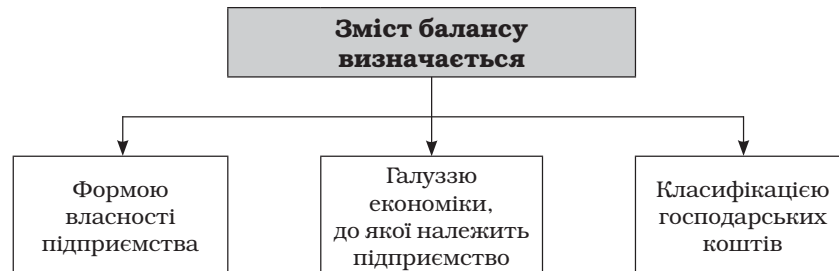


Рис. 2.1. Визначники змісту балансу

Крім цього, баланси класифікують за:

- джерелами складання;
- обсягами даних;
- формою;
- термінами складання;
- змістом.

За джерелами складання:

- *інвентарні* – складаються на підставі повного опису майна і є скороченим варіантом бухгалтерського балансу;
- *книжкові* – складаються на підставі запису в книгах без підтвердження інвентаризації;
- *генеральні* – поєднання інвентарного та книжкового балансів.

За обсягами даних:

- *прості* – баланси підприємств, які не мають структурних підрозділів;
- *складні* – баланси підприємств, які мають структурні підрозділи;
- *зведені* – складається об'єднанням підприємств і містять звітні дані всіх суб'єктів господарювання – учасників такого об'єднання.

За змістом виділяють баланси:

- *сальдові* – складаються шляхом підрахунку сальдо по рахунках;

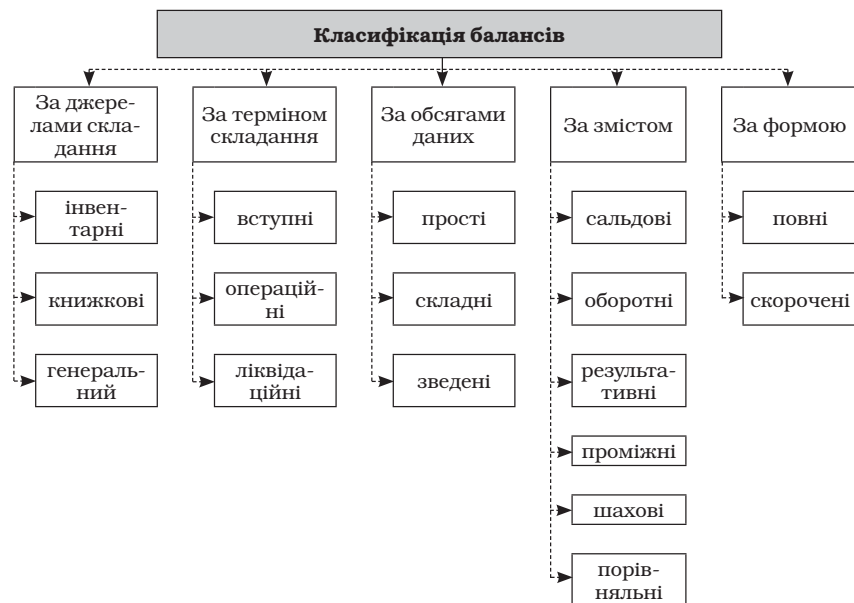


Рис. 2.2. Класифікація балансів

- *оборотні* – баланси, які крім залишків активів та пасивів містять дані про їх рух, тобто дебетові та кредитові обороти;
- *результативні* – баланси доходів та витрат, які дають змогу визначити чистий прибуток;
- *проміжні* – баланси, які складаються на будь-яку дату залежно від потреб;
- *шахові* – баланси, які крім залишків на рахунках, містять кореспонденції по цих рахунках;
- *порівняльні* – баланси, в яких порівнюються статті звітного балансу з відповідними статтями балансу за попередній період.

За формою баланси поділяють на:

- *повні* – баланси, які містять перелік всіх статей, які до них включаються;
- *скорочені* – містять обмежену кількість статей.

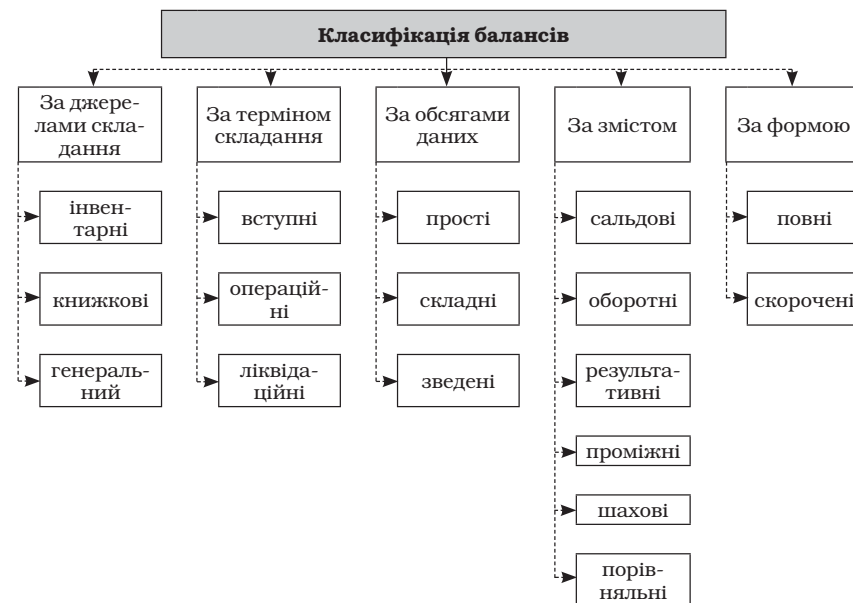


Рис. 2.2. Класифікація балансів

- *оборотні* – баланси, які крім залишків активів та пасивів містять дані про їх рух, тобто дебетові та кредитові обороти;
- *результативні* – баланси доходів та витрат, які дають змогу визначити чистий прибуток;
- *проміжні* – баланси, які складаються на будь-яку дату залежно від потреб;
- *шахові* – баланси, які крім залишків на рахунках, містять кореспонденції по цих рахунках;
- *порівняльні* – баланси, в яких порівнюються статті звітного балансу з відповідними статтями балансу за попередній період.

За формою баланси поділяють на:

- *повні* – баланси, які містять перелік всіх статей, які до них включаються;
- *скорочені* – містять обмежену кількість статей.

У практиці бухгалтерського обліку також мають місце такі види балансів:

- *річний* – складається за календарний рік як основний звітний період в діяльності підприємства;
- *періодичний* – складається за проміжні звітні періоди (місяць, квартал);
- *об'єднувальний* – складається при злитті кількох підприємств в одне;
- *розподільний* – складається у разі поділу одного великого підприємства на декілька менших суб'єктів господарювання з правами юридичних осіб;
- *консолідований* – складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства ;
- *ліквідаційний* – формується у випадку ліквідації підприємства з урахуванням умов розподілу активів для покриття зобов'язань підприємства та повернення коштів засновникам;
- *баланс–нетто*. Особливість його полягає в тому, що показники активів та капіталу відображаються за їх чистою вартістю. Наприклад, до підсумку балансу включається не первісна вартість дебіторської заборгованості та резерв сумнівних боргів, а її чиста реалізаційна вартість;
- *баланс–брутто*. Цей вид балансу передбачає включення всіх показників балансу до його підсумку. Наприклад, основні засоби за первісною вартістю будуть відображатися в активі, а накопичений знос, як джерело утворення, – в пасиві балансу. Тому чиста вартість основних засобів буде розраховуватися різницею між первісною вартістю та накопиченим зносом.

2.2. Бухгалтерський баланс: будова, зміст, призначення

За формою баланс являє собою двосторонню таблицю, ліва сторона якої називається активом і призначена для відображення господарських засобів за складом і розміщенням, а права сторона,

У практиці бухгалтерського обліку також мають місце такі види балансів:

- *річний* – складається за календарний рік як основний звітний період в діяльності підприємства;
- *періодичний* – складається за проміжні звітні періоди (місяць, квартал);
- *об'єднувальний* – складається при злитті кількох підприємств в одне;
- *розподільний* – складається у разі поділу одного великого підприємства на декілька менших суб'єктів господарювання з правами юридичних осіб;
- *консолідований* – складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства ;
- *ліквідаційний* – формується у випадку ліквідації підприємства з урахуванням умов розподілу активів для покриття зобов'язань підприємства та повернення коштів засновникам;
- *баланс–нетто*. Особливість його полягає в тому, що показники активів та капіталу відображаються за їх чистою вартістю. Наприклад, до підсумку балансу включається не первісна вартість дебіторської заборгованості та резерв сумнівних боргів, а її чиста реалізаційна вартість;
- *баланс–брутто*. Цей вид балансу передбачає включення всіх показників балансу до його підсумку. Наприклад, основні засоби за первісною вартістю будуть відображатися в активі, а накопичений знос, як джерело утворення, – в пасиві балансу. Тому чиста вартість основних засобів буде розраховуватися різницею між первісною вартістю та накопиченим зносом.

2.2. Бухгалтерський баланс: будова, зміст, призначення

За формою баланс являє собою двосторонню таблицю, ліва сторона якої називається активом і призначена для відображення господарських засобів за складом і розміщенням, а права сторона,

що називається пасивом, призначена для відображення джерел формування господарських засобів. Така форма побудови бухгалтерського балансу називається горизонтальною. Вона широко використовується в країнах континентальної Європи, в тому числі й в Україні. Англomовні країни використовують вертикальну форму побудови балансу, коли спочатку показують склад активу, а потім – пасиву.

Схематичне зображення горизонтальної та вертикальної форм складання бухгалтерського балансу представлено на рис. 2.3.

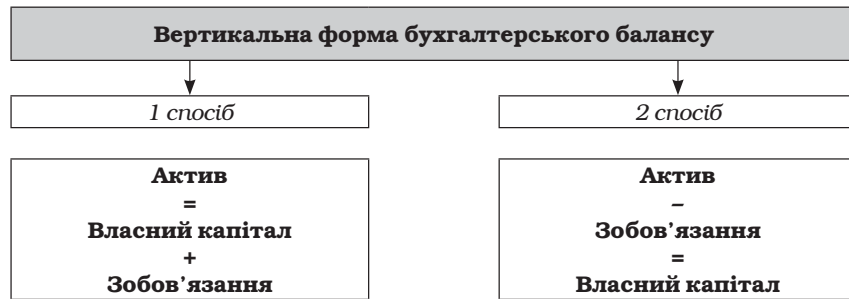


Рис. 2.3. Форми складання бухгалтерського балансу

Слід зазначити, що в основі побудови горизонтальної та вертикальної форм бухгалтерського балансу знаходиться одне й те саме рівняння, яке в бухгалтерському обліку прийнято називати *балансовим рівнянням*. Воно має такий вигляд:

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

Це рівняння є свідченням того, що активи підприємства можуть формуватися як за рахунок власних коштів, так і залучених, тобто коштів інших підприємств та фізичних осіб. Однак існують випадки, коли активи підприємства формуються тільки за рахунок власних коштів (власного капіталу). Така ситуація можлива на початкових стадіях діяльності підприємства. Тоді балансове рівняння матиме такий вигляд:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал}$$

що називається пасивом, призначена для відображення джерел формування господарських засобів. Така форма побудови бухгалтерського балансу називається горизонтальною. Вона широко використовується в країнах континентальної Європи, в тому числі й в Україні. Англomовні країни використовують вертикальну форму побудови балансу, коли спочатку показують склад активу, а потім – пасиву.

Схематичне зображення горизонтальної та вертикальної форм складання бухгалтерського балансу представлено на рис. 2.3.

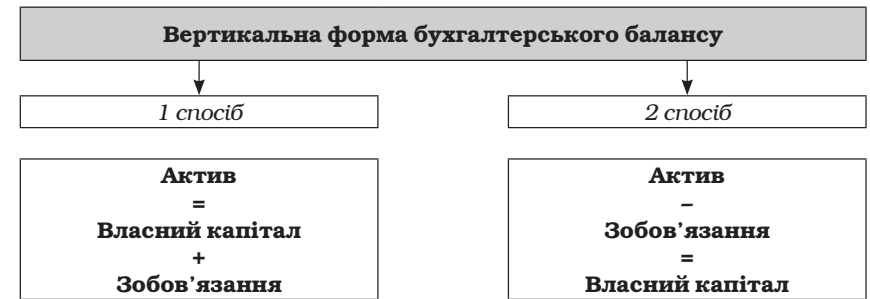


Рис. 2.3. Форми складання бухгалтерського балансу

Слід зазначити, що в основі побудови горизонтальної та вертикальної форм бухгалтерського балансу знаходиться одне й те саме рівняння, яке в бухгалтерському обліку прийнято називати *балансовим рівнянням*. Воно має такий вигляд:

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

Це рівняння є свідченням того, що активи підприємства можуть формуватися як за рахунок власних коштів, так і залучених, тобто коштів інших підприємств та фізичних осіб. Однак існують випадки, коли активи підприємства формуються тільки за рахунок власних коштів (власного капіталу). Така ситуація можлива на початкових стадіях діяльності підприємства. Тоді балансове рівняння матиме такий вигляд:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал}$$

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

Стаття балансу – це показник, що відображає на звітну дату стан окремих видів активів, власного капіталу та зобов'язань.

Статті активу характеризують господарські засоби: основні засоби, запаси, кошти, дебіторську заборгованість тощо. Статті пасиву характеризують джерела власних і залучених коштів: статутний капітал, прибуток, кредити банку, кредиторську заборгованість тощо.

Підсумок активу або пасиву (оскільки вони мають дорівнювати один одному) називається **валютою балансу**.

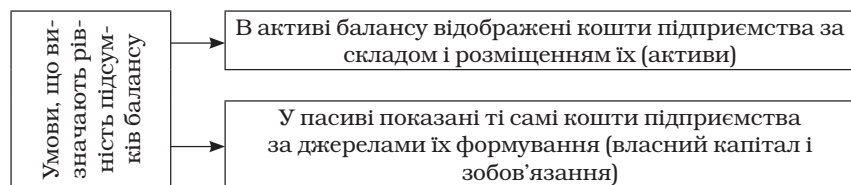


Рис. 2.4. Умови, що визначають рівність підсумків балансу

Загальні підсумки активу і пасиву балансу дорівнюють один одному (рис. 2.5). Це обов'язкова умова правильності його складання. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що в обох його частинах відображені у вартісній оцінці одні й ті самі господарські засоби, які згруповані за різними ознаками: в активі за складом і розміщенням, а в пасиві – за джерелами їх формування. Кожна група господарських засобів, розміщених в активі, має відповідне джерело їх формування, відображене в пасиві балансу. Відсутність рівності підсумків активу і пасиву балансу свідчить про наявність помилок, допущених при його складанні.

Змістовна частина балансу визначається його будовою та структурою. Розміщення статей в активі та пасиві у світовій і вітчизняній практиці істотно відрізняється (табл. 2.1).

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

Стаття балансу – це показник, що відображає на звітну дату стан окремих видів активів, власного капіталу та зобов'язань.

Статті активу характеризують господарські засоби: основні засоби, запаси, кошти, дебіторську заборгованість тощо. Статті пасиву характеризують джерела власних і залучених коштів: статутний капітал, прибуток, кредити банку, кредиторську заборгованість тощо.

Підсумок активу або пасиву (оскільки вони мають дорівнювати один одному) називається **валютою балансу**.

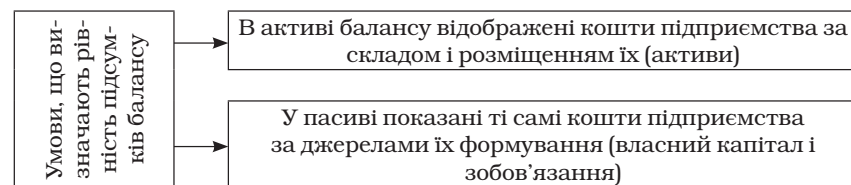


Рис. 2.4. Умови, що визначають рівність підсумків балансу

Загальні підсумки активу і пасиву балансу дорівнюють один одному (рис. 2.5). Це обов'язкова умова правильності його складання. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що в обох його частинах відображені у вартісній оцінці одні й ті самі господарські засоби, які згруповані за різними ознаками: в активі за складом і розміщенням, а в пасиві – за джерелами їх формування. Кожна група господарських засобів, розміщених в активі, має відповідне джерело їх формування, відображене в пасиві балансу. Відсутність рівності підсумків активу і пасиву балансу свідчить про наявність помилок, допущених при його складанні.

Змістовна частина балансу визначається його будовою та структурою. Розміщення статей в активі та пасиві у світовій і вітчизняній практиці істотно відрізняється (табл. 2.1).

У бухгалтерському балансі статті розміщені за їх здатністю перетворюватися на грошові кошти. Так, в активі балансу вони розташовані в міру зростання їх ліквідності: від нематеріальних активів до грошових коштів, а в пасиві – за ознакою часу, який потрібен для повернення боргу. Грошовий вираз статті балансу називається оцінкою статті. Статті бухгалтерського балансу поділяються на:

- активні та пасивні;
- основні та регулюючі.

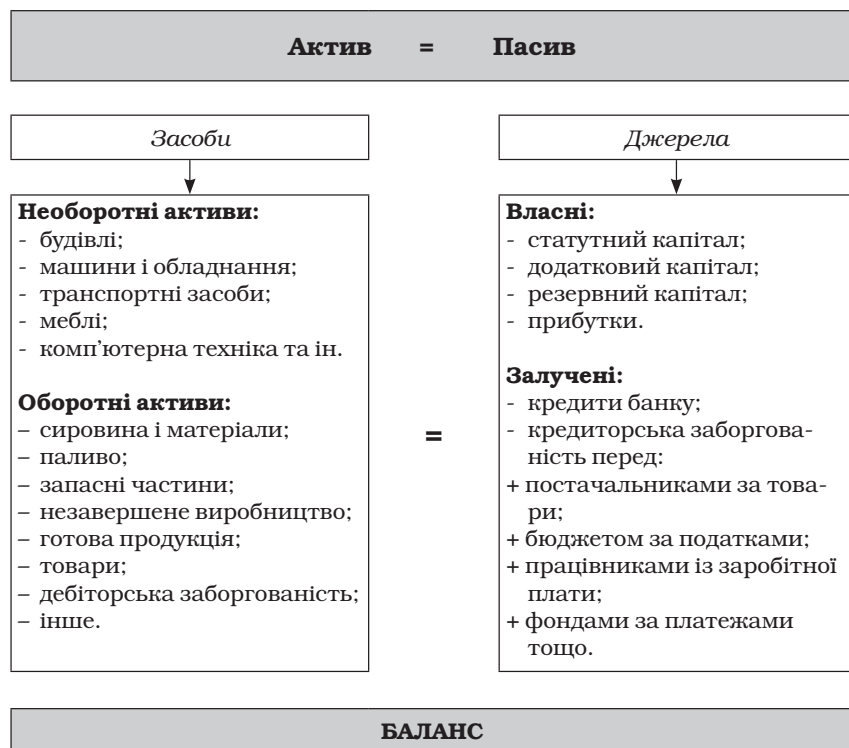


Рис. 2.5. Відображення господарських засобів підприємства та джерел їх формування у бухгалтерському балансі

У бухгалтерському балансі статті розміщені за їх здатністю перетворюватися на грошові кошти. Так, в активі балансу вони розташовані в міру зростання їх ліквідності: від нематеріальних активів до грошових коштів, а в пасиві – за ознакою часу, який потрібен для повернення боргу. Грошовий вираз статті балансу називається оцінкою статті. Статті бухгалтерського балансу поділяються на:

- активні та пасивні;
- основні та регулюючі.



Рис. 2.5. Відображення господарських засобів підприємства та джерел їх формування у бухгалтерському балансі

Показники основних статей включаються в підсумки розділів та підсумок балансу. Регулюючі статті не мають значення без основних і їх суми в підсумок балансу не включаються. В активі балансу такими статтями є первісна вартість та знос нематеріальних активів і основних засобів, первісна вартість дебіторської заборгованості та резерв сумнівних боргів. У пасиві неоплачений капітал та вилучений капітал. Активні статті балансу групуються у розділи активу, пасивні – у розділи пасиву балансу (рис. 2.6).

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика будови балансу у світовій і вітчизняній практиці

—	Актив	Пасив
Вітчизняна практика	Актив будують у порядку зростання ліквідності: – нерухомість; – запаси; – грошові кошти	Пасив будують за скороченням терміну погашення: – акціонерний капітал; – довгострокові зобов'язання; – поточні зобов'язання
Світова практика	Актив будують у порядку убування ліквідності: – грошові кошти; – запаси; – нерухомість	Пасив будують за зростанням терміну погашення: – поточні зобов'язання; – довгострокові зобов'язання; – акціонерний капітал

У I розділі активу «Необоротні активи» наводяться статті: нематеріальні активи, основні засоби (за первісною та залишковою вартістю, яка включається до валюти балансу, та сумою зношення), незавершене будівництво, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи. Необоротні активи в економічній літературі та практиці відомі ще як довгострокові активи або фіксовані активи. Вони є такими, що не споживаються протягом одного операційного циклу, керівництво підприємства не пе-

Показники основних статей включаються в підсумки розділів та підсумок балансу. Регулюючі статті не мають значення без основних і їх суми в підсумок балансу не включаються. В активі балансу такими статтями є первісна вартість та знос нематеріальних активів і основних засобів, первісна вартість дебіторської заборгованості та резерв сумнівних боргів. У пасиві неоплачений капітал та вилучений капітал. Активні статті балансу групуються у розділи активу, пасивні – у розділи пасиву балансу (рис. 2.6).

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика будови балансу у світовій і вітчизняній практиці

—	Актив	Пасив
Вітчизняна практика	Актив будують у порядку зростання ліквідності: – нерухомість; – запаси; – грошові кошти	Пасив будують за скороченням терміну погашення: – акціонерний капітал; – довгострокові зобов'язання; – поточні зобов'язання
Світова практика	Актив будують у порядку убування ліквідності: – грошові кошти; – запаси; – нерухомість	Пасив будують за зростанням терміну погашення: – поточні зобов'язання; – довгострокові зобов'язання; – акціонерний капітал

У I розділі активу «Необоротні активи» наводяться статті: нематеріальні активи, основні засоби (за первісною та залишковою вартістю, яка включається до валюти балансу, та сумою зношення), незавершене будівництво, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи. Необоротні активи в економічній літературі та практиці відомі ще як довгострокові активи або фіксовані активи. Вони є такими, що не споживаються протягом одного операційного циклу, керівництво підприємства не пе-

редбачає їх конвертації у гроші в поточному році, і основне призначення яких – не перепродаж, а використання в господарській діяльності.

II розділ активу – «Оборотні активи» містить дані про виробничі запаси, поточні біологічні активи, незавершене виробництво, готову продукцію, товари, векселі одержані, поточну дебіторську заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їхні еквіваленти.

У III розділі активу «Витрати майбутніх періодів» відображають витрати майбутніх періодів. Це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних періодів (сплачені аванси за узяті в оренду необоротні активи, оплачена передплата на періодичні видання, оплачена абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо).

У I розділі пасиву «Власний капітал» подають інформацію про статутний, неоплачений, вилучений, пайовий, додатковий і резервний капітал та нерозподілений прибуток (непокриті збитки).

II розділ пасиву «Забезпечення наступних витрат і платежів» містить інформацію про визнані в звітному періоді майбутні витрати та платежі, величина яких на дату складання балансу може бути розрахована тільки шляхом прогнозних оцінок (забезпечення виплат відпусток, гарантійних зобов'язань, додаткове пенсійне забезпечення); залишки коштів цільового фінансування, які формуються за рахунок зовнішніх надходжень і мають бути використані виключно за передбаченою цільовою ознакою (субсидії, асигнування з бюджету і позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо).

У III розділі пасиву балансу «Довгострокові зобов'язання» наводять дані про кошти, залучені на довгостроковій основі шляхом випуску підприємством цінних паперів власного боргу, довгострокові кредити банків та інші зобов'язання підприємства з строком погашення, що перевищує 12 місяців з дати балансу.

У IV розділі пасиву балансу «Поточні зобов'язання» відображають зобов'язання за одержаними кредитами банку та за видани-

редбачає їх конвертації у гроші в поточному році, і основне призначення яких – не перепродаж, а використання в господарській діяльності.

II розділ активу – «Оборотні активи» містить дані про виробничі запаси, поточні біологічні активи, незавершене виробництво, готову продукцію, товари, векселі одержані, поточну дебіторську заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їхні еквіваленти.

У III розділі активу «Витрати майбутніх періодів» відображають витрати майбутніх періодів. Це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних періодів (сплачені аванси за узяті в оренду необоротні активи, оплачена передплата на періодичні видання, оплачена абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо).

У I розділі пасиву «Власний капітал» подають інформацію про статутний, неоплачений, вилучений, пайовий, додатковий і резервний капітал та нерозподілений прибуток (непокриті збитки).

II розділ пасиву «Забезпечення наступних витрат і платежів» містить інформацію про визнані в звітному періоді майбутні витрати та платежі, величина яких на дату складання балансу може бути розрахована тільки шляхом прогнозних оцінок (забезпечення виплат відпусток, гарантійних зобов'язань, додаткове пенсійне забезпечення); залишки коштів цільового фінансування, які формуються за рахунок зовнішніх надходжень і мають бути використані виключно за передбаченою цільовою ознакою (субсидії, асигнування з бюджету і позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо).

У III розділі пасиву балансу «Довгострокові зобов'язання» наводять дані про кошти, залучені на довгостроковій основі шляхом випуску підприємством цінних паперів власного боргу, довгострокові кредити банків та інші зобов'язання підприємства з строком погашення, що перевищує 12 місяців з дати балансу.

У IV розділі пасиву балансу «Поточні зобов'язання» відображають зобов'язання за одержаними кредитами банку та за видани-

ми векселями зі строком погашення до 12 місяців з дати балансу, кредиторську заборгованість за товари, роботи і послуги, поточні зобов'язання за розрахунки з бюджетом, зі страхування, оплати праці тощо.

У V розділі пасиву балансу «Доходи майбутніх періодів» відображаються доходи, які отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів (одержані аванси за здані в оренду необоротні активи, одержана передплата на періодичні видання, виручка від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних організацій, стягнута абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо).

Активи, зобов'язання та власний капітал відображаються у балансі підприємства за умови їх відповідності всім критеріям визнання. Якщо об'єкт бухгалтерського обліку не відповідає одному з критеріїв визнання, то він не відображається у балансі.



Рис. 2.6. Структура бухгалтерського балансу за основними статтями

ми векселями зі строком погашення до 12 місяців з дати балансу, кредиторську заборгованість за товари, роботи і послуги, поточні зобов'язання за розрахунки з бюджетом, зі страхування, оплати праці тощо.

У V розділі пасиву балансу «Доходи майбутніх періодів» відображаються доходи, які отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів (одержані аванси за здані в оренду необоротні активи, одержана передплата на періодичні видання, виручка від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних організацій, стягнута абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо).

Активи, зобов'язання та власний капітал відображаються у балансі підприємства за умови їх відповідності всім критеріям визнання. Якщо об'єкт бухгалтерського обліку не відповідає одному з критеріїв визнання, то він не відображається у балансі.



Рис. 2.6. Структура бухгалтерського балансу за основними статтями

2.3. Господарські операції та їх вплив на бухгалтерський баланс

Бухгалтерський баланс – це форма фінансової звітності, яка містить суттєву інформацію про фінансово-майновий стан підприємства, тому для прийняття обґрунтованих управлінських рішень проводиться аналітичне дослідження економічної сутності взаємозв'язків між складовими балансу.

Аналіз даних балансу проводиться на основі таких аналітичних співвідношень:

1) $A=P$. «Активи дорівнюють пасивам» – балансове рівняння, що є необхідною умовою розгляду балансу як за формою, так і за змістом.

2) $A=K+Z$. «Активи дорівнюють сумі капіталу та зобов'язань» – структурне співвідношення балансу, яке дає уявлення про склад майна підприємства та осіб (власники, кредитори), які брали участь у його формуванні.

3) $K=A-Z$. «Капітал дорівнює різниці між активами і зобов'язаннями» – характеризує вартість чистих активів, тобто майна, яке після вирахування зобов'язань є власністю підприємства і може бути об'єктом розподілу між акціонерами при ліквідації підприємства.

У процесі господарської діяльності відбувається зміна складу засобів, розміщення та зміни у джерелах їх формування, що призводить і до зміни окремих статей балансу в активі і пасиві. В деяких випадках ці зміни зумовлюють появу нових статей балансу або зникнення інших.

За характером впливу на баланс усі господарські операції поділяються на чотири типи (рис. 2.7):

Перший тип операцій характеризується змінами тільки в активі балансу: одна стаття активу збільшується, а друга зменшується на однакову суму. Валюта балансу не змінюється.

Другий тип операцій характеризується змінами тільки в пасиві балансу: одна стаття пасиву збільшується, а друга зменшується на однакову суму. Валюта балансу не змінюється.

2.3. Господарські операції та їх вплив на бухгалтерський баланс

Бухгалтерський баланс – це форма фінансової звітності, яка містить суттєву інформацію про фінансово-майновий стан підприємства, тому для прийняття обґрунтованих управлінських рішень проводиться аналітичне дослідження економічної сутності взаємозв'язків між складовими балансу.

Аналіз даних балансу проводиться на основі таких аналітичних співвідношень:

1) $A=P$. «Активи дорівнюють пасивам» – балансове рівняння, що є необхідною умовою розгляду балансу як за формою, так і за змістом.

2) $A=K+Z$. «Активи дорівнюють сумі капіталу та зобов'язань» – структурне співвідношення балансу, яке дає уявлення про склад майна підприємства та осіб (власники, кредитори), які брали участь у його формуванні.

3) $K=A-Z$. «Капітал дорівнює різниці між активами і зобов'язаннями» – характеризує вартість чистих активів, тобто майна, яке після вирахування зобов'язань є власністю підприємства і може бути об'єктом розподілу між акціонерами при ліквідації підприємства.

У процесі господарської діяльності відбувається зміна складу засобів, розміщення та зміни у джерелах їх формування, що призводить і до зміни окремих статей балансу в активі і пасиві. В деяких випадках ці зміни зумовлюють появу нових статей балансу або зникнення інших.

За характером впливу на баланс усі господарські операції поділяються на чотири типи (рис. 2.7):

Перший тип операцій характеризується змінами тільки в активі балансу: одна стаття активу збільшується, а друга зменшується на однакову суму. Валюта балансу не змінюється.

Другий тип операцій характеризується змінами тільки в пасиві балансу: одна стаття пасиву збільшується, а друга зменшується на однакову суму. Валюта балансу не змінюється.

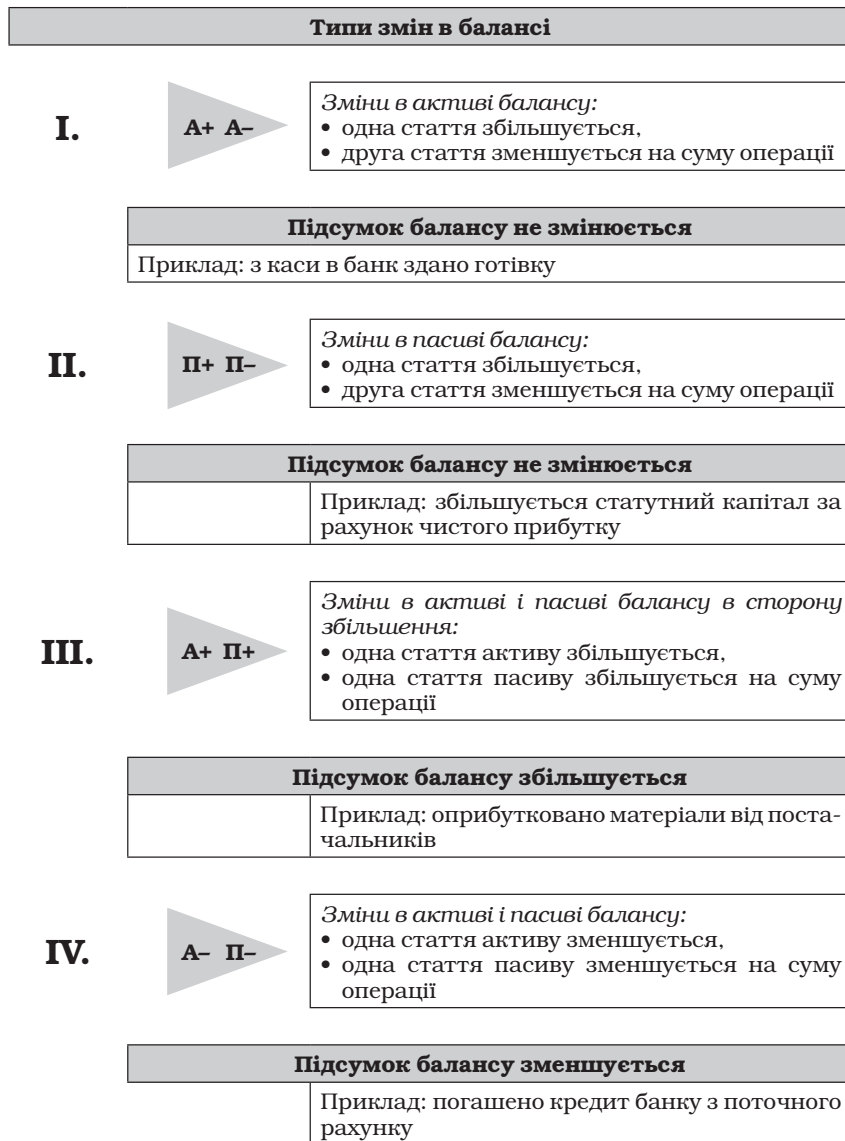


Рис. 2.7. Типи змін у балансі

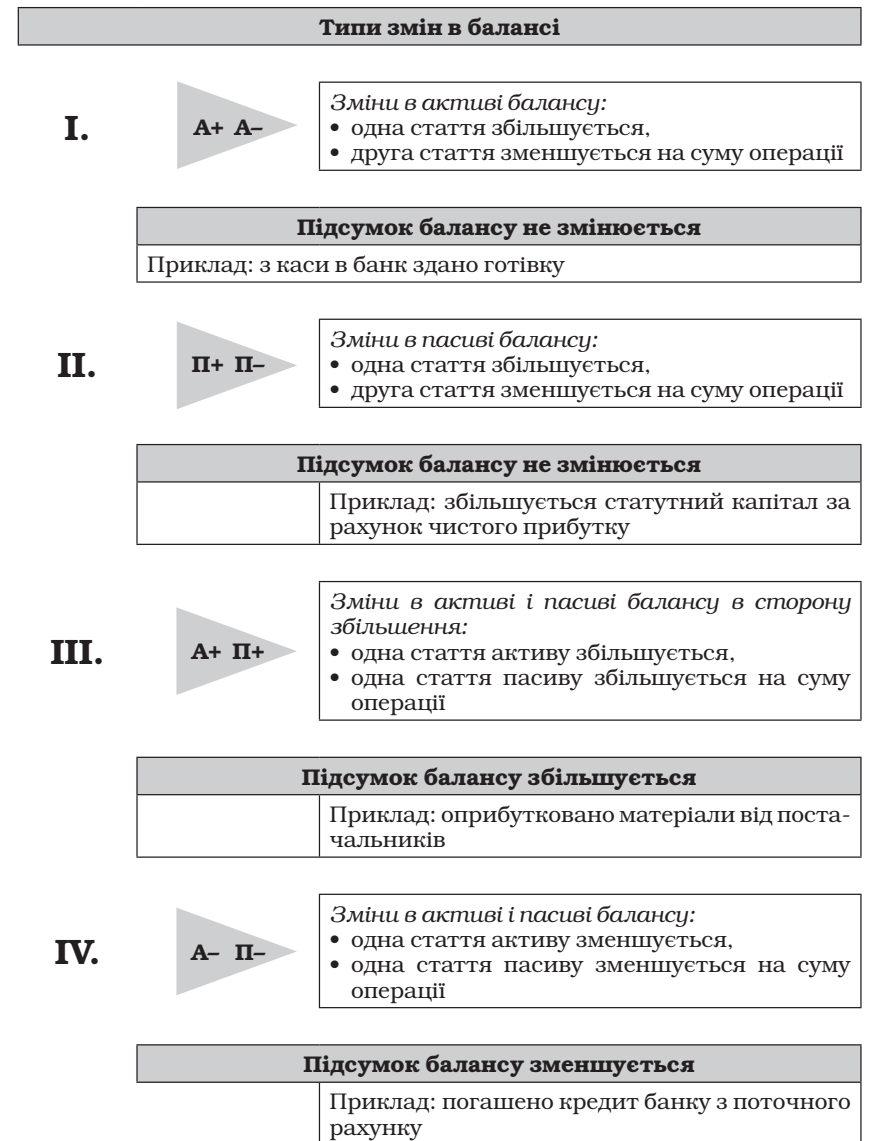


Рис. 2.7. Типи змін у балансі

Третій тип операцій характеризується змінами в активі й пасиві балансу на одну й ту саму суму в сторону збільшення. Валюта балансу збільшується.

Четвертий тип операцій на балансі характеризується змінами в активі й пасиві балансу на одну й ту саму суму в сторону зменшення. Валюта балансу зменшується (рис. 2.8).

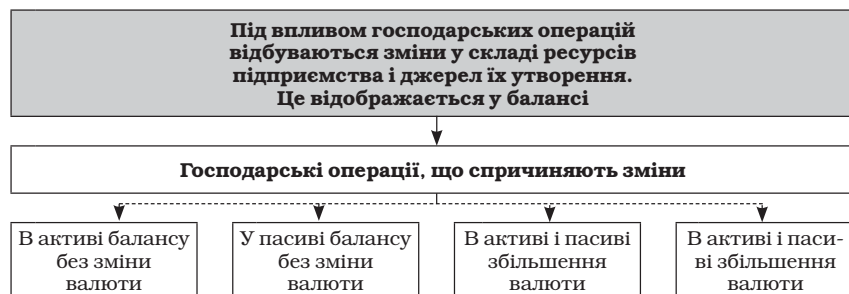


Рис. 2.8. Зміни в балансі під впливом чотирьох типів операцій

Кожна господарська операція викликає зміни не менше як двох статей балансу. При цьому обов'язково зберігається збалансованість активу і пасиву. Підсумок активу і пасиву балансу змінюється тільки тоді, коли господарська операція стосується одночасно засобів і джерел їх утворення. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зберігається після будь-якої операції, в чому полягає контрольний прийом подвійного відображення операцій.

Характеристика типів змін в балансі представлена в табл. 2.2.

Третій тип операцій характеризується змінами в активі й пасиві балансу на одну й ту саму суму в сторону збільшення. Валюта балансу збільшується.

Четвертий тип операцій на балансі характеризується змінами в активі й пасиві балансу на одну й ту саму суму в сторону зменшення. Валюта балансу зменшується (рис. 2.8).

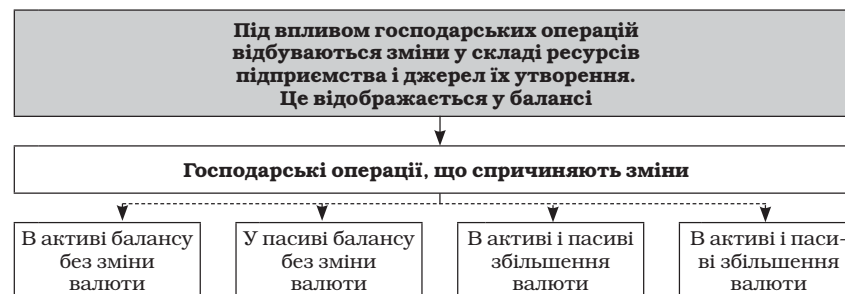


Рис. 2.8. Зміни в балансі під впливом чотирьох типів операцій

Кожна господарська операція викликає зміни не менше як двох статей балансу. При цьому обов'язково зберігається збалансованість активу і пасиву. Підсумок активу і пасиву балансу змінюється тільки тоді, коли господарська операція стосується одночасно засобів і джерел їх утворення. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зберігається після будь-якої операції, в чому полягає контрольний прийом подвійного відображення операцій.

Характеристика типів змін в балансі представлена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Порівняльна характеристика господарських операцій

№	Тип господарської операції	Рівняння	Вплив на валюту балансу
1	Приводить до змін у структурі активу балансу	$A+\Delta-\Delta=\Pi$	Не змінює
2	Приводить до змін у структурі пасиву балансу	$A=\Pi+\Delta-\Delta$	Не змінює
3	Приводить до змін у структурі активу та пасиву балансу в бік збільшення	$A+\Delta=\Pi+\Delta$	Змінює в бік збільшення
4	Приводить до змін у структурі активу та пасиву балансу в бік зменшення	$A-\Delta=\Pi-\Delta$	Змінює в бік зменшення

Розглянемо вплив даних типів господарських операцій на підсумок балансу підприємства «Мотор».

Приклад 2.1.

Початковий баланс підприємства «Мотор» має вигляд (табл.2.3)

Таблиця 2.3

Початковий баланс підприємства «Мотор»

Актив	Сума, грн	Пасив	Сума, грн
Каса	1000	Нерозподілені прибутки	4000
Рахунки в банках	2000	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	3000
Виробничі запаси	3000	Статутний капітал	2000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	Короткострокові позики	1000
Баланс	10000	Баланс	10000

Господарська операція: отримано в касу підприємства з його поточного рахунка готівку для виплати заробітної плати праців-

Таблиця 2.2

Порівняльна характеристика господарських операцій

№	Тип господарської операції	Рівняння	Вплив на валюту балансу
1	Приводить до змін у структурі активу балансу	$A+\Delta-\Delta=\Pi$	Не змінює
2	Приводить до змін у структурі пасиву балансу	$A=\Pi+\Delta-\Delta$	Не змінює
3	Приводить до змін у структурі активу та пасиву балансу в бік збільшення	$A+\Delta=\Pi+\Delta$	Змінює в бік збільшення
4	Приводить до змін у структурі активу та пасиву балансу в бік зменшення	$A-\Delta=\Pi-\Delta$	Змінює в бік зменшення

Розглянемо вплив даних типів господарських операцій на підсумок балансу підприємства «Мотор».

Приклад 2.1.

Початковий баланс підприємства «Мотор» має вигляд (табл.2.3)

Таблиця 2.3

Початковий баланс підприємства «Мотор»

Актив	Сума, грн	Пасив	Сума, грн
Каса	1000	Нерозподілені прибутки	4000
Рахунки в банках	2000	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	3000
Виробничі запаси	3000	Статутний капітал	2000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	Короткострокові позики	1000
Баланс	10000	Баланс	10000

Господарська операція: отримано в касу підприємства з його поточного рахунка готівку для виплати заробітної плати праців-

никам у сумі 1 000 грн Внаслідок цієї операції залишок грошових коштів у касі збільшиться на 1000 грн і сума за статтею «Каса» становитиме 2000 грн (1000 + 1000). Водночас на поточному рахунку в банку кошти на 1 000 грн зменшаться і за статтею «Рахунки в банках» залишок становитиме 1000 грн (2000 – 1000).

Баланс підприємства після операції матиме такий вигляд (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Баланс підприємства після операції типу А+А-

Актив	Сума, грн		Пасив	Сума, грн	
	Початковий баланс	Після операції		Початковий баланс	Після операції
Каса +1000	1000	2000	Нерозподілені прибутки	4000	4000
Рахунки в банках – 1000	2000	1000	Розрахунки з поставальниками та підрядниками	3000	3000
Виробничі запаси	3000	3000	Статутний капітал	2000	2000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	4000	Короткострокові позики	1000	1000
Баланс	10000	10000	Баланс	10000	10000

Так як підсумок балансу не змінився, а зміни відбулись тільки в активі – це операція першого типу: А+А-.

Приклад 2.2.

Показники початкового балансу підприємства «Мотор» такі ж як в прикладі 2.1.

Господарська операція: за рішенням зборів засновників підприємства частину прибутку в сумі 3 000 грн направлено на збільшення статутного капіталу. Внаслідок цієї операції відбулися зміни в джерелах засобів: сума за статтею «Нерозподілені прибутки» зменшилася на 3000 грн і становить 1000 грн (4 000 – 3 000), а «Статутний капітал» при цьому збільшився на суму 3000 грн і становить 5 000 грн (2 000 + 3 000).

Баланс підприємства після даної операції матиме такий вигляд (табл. 2.5).

никам у сумі 1 000 грн Внаслідок цієї операції залишок грошових коштів у касі збільшиться на 1000 грн і сума за статтею «Каса» становитиме 2000 грн (1000 + 1000). Водночас на поточному рахунку в банку кошти на 1 000 грн зменшаться і за статтею «Рахунки в банках» залишок становитиме 1000 грн (2000 – 1000).

Баланс підприємства після операції матиме такий вигляд (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Баланс підприємства після операції типу А+А-

Актив	Сума, грн		Пасив	Сума, грн	
	Початковий баланс	Після операції		Початковий баланс	Після операції
Каса +1000	1000	2000	Нерозподілені прибутки	4000	4000
Рахунки в банках – 1000	2000	1000	Розрахунки з поставальниками та підрядниками	3000	3000
Виробничі запаси	3000	3000	Статутний капітал	2000	2000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	4000	Короткострокові позики	1000	1000
Баланс	10000	10000	Баланс	10000	10000

Так як підсумок балансу не змінився, а зміни відбулись тільки в активі – це операція першого типу: А+А-.

Приклад 2.2.

Показники початкового балансу підприємства «Мотор» такі ж як в прикладі 2.1.

Господарська операція: за рішенням зборів засновників підприємства частину прибутку в сумі 3 000 грн направлено на збільшення статутного капіталу. Внаслідок цієї операції відбулися зміни в джерелах засобів: сума за статтею «Нерозподілені прибутки» зменшилася на 3000 грн і становить 1000 грн (4 000 – 3 000), а «Статутний капітал» при цьому збільшився на суму 3000 грн і становить 5 000 грн (2 000 + 3 000).

Баланс підприємства після даної операції матиме такий вигляд (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Баланс підприємства після операції типу П+П-

Актив	Сума, грн		Пасив	Сума, грн	
	Початковий баланс	Після операції		Початковий баланс	Після операції
1	2	3	4	5	6
Каса	1000	1000	Нерозподілений Прибуток -3000	4000	1000
Рахунки в банках	2000	2000	Розрахунки з поставальниками та підрядниками	3000	3000
Виробничі запаси	3000	3000	Статутний Капітал +3000	2000	5000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	4000	Короткострокові позики	1000	1000
Баланс	10000	10000	Баланс	10000	10000

Так як підсумок балансу не змінився, а зміни відбулись тільки в Пасиві – це операція другого типу: П+П-.

Приклад 2.3.

Показники початкового балансу підприємства «Мотор» такі ж як в прикладі 2.1.

Господарська операція: від поставальників надійшли й були оприбутковані запаси на суму 6 000 грн Внаслідок операції відбулося збільшення статті «Виробничі запаси» на 6 000 грн і становить 9000 грн (3000 +6000). Одночасно відбулося збільшення «Розрахунки з поставальниками та підрядниками» за одержані запаси на цю ж суму. Залишок за статтею «Розрахунки з поставальниками та підрядниками» зростає до 9 000 грн (3000 + 6 000).

Баланс підприємства після операції матиме такий вигляд (табл. 2.6).

Таблиця 2.5

Баланс підприємства після операції типу П+П-

Актив	Сума, грн		Пасив	Сума, грн	
	Початковий баланс	Після операції		Початковий баланс	Після операції
1	2	3	4	5	6
Каса	1000	1000	Нерозподілений Прибуток -3000	4000	1000
Рахунки в банках	2000	2000	Розрахунки з поставальниками та підрядниками	3000	3000
Виробничі запаси	3000	3000	Статутний Капітал +3000	2000	5000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	4000	Короткострокові позики	1000	1000
Баланс	10000	10000	Баланс	10000	10000

Так як підсумок балансу не змінився, а зміни відбулись тільки в Пасиві – це операція другого типу: П+П-.

Приклад 2.3.

Показники початкового балансу підприємства «Мотор» такі ж як в прикладі 2.1.

Господарська операція: від поставальників надійшли й були оприбутковані запаси на суму 6 000 грн Внаслідок операції відбулося збільшення статті «Виробничі запаси» на 6 000 грн і становить 9000 грн (3000 +6000). Одночасно відбулося збільшення «Розрахунки з поставальниками та підрядниками» за одержані запаси на цю ж суму. Залишок за статтею «Розрахунки з поставальниками та підрядниками» зростає до 9 000 грн (3000 + 6 000).

Баланс підприємства після операції матиме такий вигляд (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Баланс підприємства після операції типу А+П+

Актив	Сума, грн		Пасив	Сума, грн	
	Початковий баланс	Після операції		Початковий баланс	Після операції
Каса	1000	1000	Нерозподілені прибутки	4000	4000
Рахунки в банках	2000	2000	Розрахунки з постачальниками та підрядниками +6000	3000	9000
Виробничі запаси +6000	3000	9000	Статутний капітал	2000	2000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	4000	Короткострокові позики	1000	1000
Баланс	10000	16000	Баланс	10000	16000

Підсумок балансу збільшився на 6000 грн, зміни відбулись в Активі і Пасиві – це операція третього типу: А+П+.

Приклад 2.4.

Показники початкового балансу підприємства «Мотор» такі ж як в прикладі 2.1.

Господарська операція: перераховано підприємством з поточного рахунка в банку заборгованість за раніше отриманим кредитом на суму 1 000.

Ця операція викликала зменшення статті «Рахунки в банках» на суму 1 000 грн, залишок на якому тепер становить 1000 грн (2000 – 1000), і одночасно зменшення заборгованості банку за кредитом на цю ж суму. В результаті операції залишок за статтею «Короткострокові позики» становить 0 грн(1000 – 1000).

Баланс підприємства після даної операції матиме такий вигляд (табл. 2.7).

Підсумок балансу зменшився на 1000 грн, зміни відбулись в Активі і Пасиві – це операція четвертого типу: А–П–.

Таблиця 2.6

Баланс підприємства після операції типу А+П+

Актив	Сума, грн		Пасив	Сума, грн	
	Початковий баланс	Після операції		Початковий баланс	Після операції
Каса	1000	1000	Нерозподілені прибутки	4000	4000
Рахунки в банках	2000	2000	Розрахунки з постачальниками та підрядниками +6000	3000	9000
Виробничі запаси +6000	3000	9000	Статутний капітал	2000	2000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	4000	Короткострокові позики	1000	1000
Баланс	10000	16000	Баланс	10000	16000

Підсумок балансу збільшився на 6000 грн, зміни відбулись в Активі і Пасиві – це операція третього типу: А+П+.

Приклад 2.4.

Показники початкового балансу підприємства «Мотор» такі ж як в прикладі 2.1.

Господарська операція: перераховано підприємством з поточного рахунка в банку заборгованість за раніше отриманим кредитом на суму 1 000.

Ця операція викликала зменшення статті «Рахунки в банках» на суму 1 000 грн, залишок на якому тепер становить 1000 грн (2000 – 1000), і одночасно зменшення заборгованості банку за кредитом на цю ж суму. В результаті операції залишок за статтею «Короткострокові позики» становить 0 грн(1000 – 1000).

Баланс підприємства після даної операції матиме такий вигляд (табл. 2.7).

Підсумок балансу зменшився на 1000 грн, зміни відбулись в Активі і Пасиві – це операція четвертого типу: А–П–.

Таблиця 2.7

Баланс підприємства після операції А-П-

Актив	Сума, грн		Пасив	Сума, грн	
	Початковий баланс	Після операції		Початковий баланс	Після операції
Каса	1000	1000	Нерозподілені прибутки	4000	4000
Рахунки в банках -1000	2000	1000	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	3000	3000
Виробничі запаси	3000	3000	Статутний капітал	2000	2000
Розрахунки з покуццями та замовниками	4000	4000	Короткострокові позики -1000	1000	0
Баланс	10000	9000	Баланс	10000	9000

Контрольні запитання

1. Дайте визначення бухгалтерському балансу.
2. У чому полягає призначення бухгалтерського балансу?
3. Які форми балансу вам відомі? Відобразіть їх графічно.
4. Що таке стаття балансу?
5. Що характеризують статті активу балансу?
6. Що характеризують статті пасиву балансу?
7. Порівняйте особливості побудови балансу у світовій і вітчизняній практиці.
8. Охарактеризуйте структуру бухгалтерського балансу.
9. Типи господарських операцій, що впливають на баланс.
10. До якого типу господарських операцій, що впливають на баланс, відноситься операція з:
 - виплати нарахованої заробітної плати працівникам?
 - купівлі товарів на умовах наступної оплати?
 - передачі матеріалів у виробництво?
 - перерахування коштів в погашення заборгованості перед постачальником?

Таблиця 2.7

Баланс підприємства після операції А-П-

Актив	Сума, грн		Пасив	Сума, грн	
	Початковий баланс	Після операції		Початковий баланс	Після операції
Каса	1000	1000	Нерозподілені прибутки	4000	4000
Рахунки в банках -1000	2000	1000	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	3000	3000
Виробничі запаси	3000	3000	Статутний капітал	2000	2000
Розрахунки з покуццями та замовниками	4000	4000	Короткострокові позики -1000	1000	0
Баланс	10000	9000	Баланс	10000	9000

Контрольні запитання

1. Дайте визначення бухгалтерському балансу.
2. У чому полягає призначення бухгалтерського балансу?
3. Які форми балансу вам відомі? Відобразіть їх графічно.
4. Що таке стаття балансу?
5. Що характеризують статті активу балансу?
6. Що характеризують статті пасиву балансу?
7. Порівняйте особливості побудови балансу у світовій і вітчизняній практиці.
8. Охарактеризуйте структуру бухгалтерського балансу.
9. Типи господарських операцій, що впливають на баланс.
10. До якого типу господарських операцій, що впливають на баланс, відноситься операція з:
 - виплати нарахованої заробітної плати працівникам?
 - купівлі товарів на умовах наступної оплати?
 - передачі матеріалів у виробництво?
 - перерахування коштів в погашення заборгованості перед постачальником?

- розподілу прибутку на збільшення резервного капіталу?
- одержання готівки в касу з поточного рахунку?
- зарахування на поточний рахунок кредиту банку?
- нарахування заробітної плати працівникам основного виробництва?

- розподілу прибутку на збільшення резервного капіталу?
- одержання готівки в касу з поточного рахунку?
- зарахування на поточний рахунок кредиту банку?
- нарахування заробітної плати працівникам основного виробництва?

ТЕМА 3 РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

Питання до розгляду

- 3.1. Рахунки бухгалтерського обліку: зміст і будова.
- 3.2. Подвійний запис: сутність і значення.
- 3.3. План рахунків бухгалтерського обліку.
- 3.4. Класифікація рахунків.
- 3.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

Ключові терміни: рахунки, дебет, кредит, сальдо, обороти, подвійний запис, кореспонденція рахунків, основні рахунки, регулюючі рахунки, операційні рахунки, фінансово-результативні рахунки, балансові і позабалансові рахунки, оборотна відомість, план рахунків бухгалтерського обліку.

Нормативно-правове забезпечення:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.
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 листопада 1999 р. № 291.

ТЕМА 3 РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

Питання до розгляду

- 3.1. Рахунки бухгалтерського обліку: зміст і будова.
- 3.2. Подвійний запис: сутність і значення.
- 3.3. План рахунків бухгалтерського обліку.
- 3.4. Класифікація рахунків.
- 3.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку.

Ключові терміни: рахунки, дебет, кредит, сальдо, обороти, подвійний запис, кореспонденція рахунків, основні рахунки, регулюючі рахунки, операційні рахунки, фінансово-результативні рахунки, балансові і позабалансові рахунки, оборотна відомість, план рахунків бухгалтерського обліку.

Нормативно-правове забезпечення:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.
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 листопада 1999 р. № 291.

3.1. Рахунки бухгалтерського обліку: зміст і будова

Рахунки бухгалтерського обліку – спосіб отримання показників про однорідні елементи господарських засобів і джерел їх утворення. В процесі господарської діяльності виникають зміни в складі засобів і джерел. Для того, щоб врахувати усі зміни, використовують систему рахунків бухгалтерського обліку. Кількість і назва рахунків визначається планом рахунків. Побудова рахунків і їх вигляд залежать від об'єктів, форми і організації обліку.

Однак кожний рахунок поділяється на дві частини, з яких одна призначена для відображення збільшення, а друга – зменшення об'єкта обліку. Ці частини називають дебетом і кредитом, які в свою чергу залежно від потреб можуть мати деталізацію за статтями, елементами і так далі.

Рахунок – це спосіб групування економічно-однорідних засобів підприємства, джерел їх формування та господарських процесів і поточного відображення операцій з ними.

Рахунок за будовою – це двостороння таблиця, ліву сторону якої позначають умовним терміном *дебет*, а праву – *кредит*. Назву рахунка пишуть посередині таблиці.

Термін «дебет» походить від лат. *debit*, що означає «він винен», а «кредит» – від лат. *credit*, що означає «він вірить». Тепер дебет і кредит – це умовні технічні позначення сторін рахунку. Таку форму застосовують і розуміють однаково бухгалтери усього світу. Схематично рахунок має таку форму (рис. 3.1).

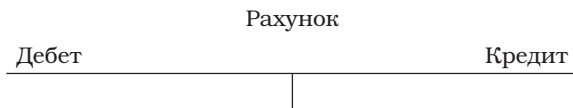


Рис. 3.1. Схема рахунку бухгалтерського обліку

Відкриття рахунків – це здійснення записів в рахунках про їх найменування і початкові сальдо. Відкрити рахунок – це значить

3.1. Рахунки бухгалтерського обліку: зміст і будова

Рахунки бухгалтерського обліку – спосіб отримання показників про однорідні елементи господарських засобів і джерел їх утворення. В процесі господарської діяльності виникають зміни в складі засобів і джерел. Для того, щоб врахувати усі зміни, використовують систему рахунків бухгалтерського обліку. Кількість і назва рахунків визначається планом рахунків. Побудова рахунків і їх вигляд залежать від об'єктів, форми і організації обліку.

Однак кожний рахунок поділяється на дві частини, з яких одна призначена для відображення збільшення, а друга – зменшення об'єкта обліку. Ці частини називають дебетом і кредитом, які в свою чергу залежно від потреб можуть мати деталізацію за статтями, елементами і так далі.

Рахунок – це спосіб групування економічно-однорідних засобів підприємства, джерел їх формування та господарських процесів і поточного відображення операцій з ними.

Рахунок за будовою – це двостороння таблиця, ліву сторону якої позначають умовним терміном *дебет*, а праву – *кредит*. Назву рахунка пишуть посередині таблиці.

Термін «дебет» походить від лат. *debit*, що означає «він винен», а «кредит» – від лат. *credit*, що означає «він вірить». Тепер дебет і кредит – це умовні технічні позначення сторін рахунку. Таку форму застосовують і розуміють однаково бухгалтери усього світу. Схематично рахунок має таку форму (рис. 3.1).

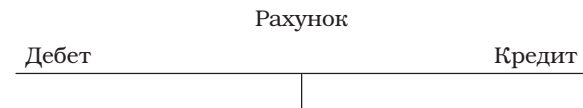


Рис. 3.1. Схема рахунку бухгалтерського обліку

Відкриття рахунків – це здійснення записів в рахунках про їх найменування і початкові сальдо. Відкрити рахунок – це значить

дати йому найменування (проставити шифр) і записати початкове сальдо, якщо таке є. Відкриття синтетичних і аналітичних рахунків проводиться звичайно на початку року у відповідних облікових регістрах.

Закриття рахунків – записи, після яких рахунки бухгалтерського обліку не мають сальдо. Рахунки можуть закриватися в залежності від стану об'єкта обліку. Наприклад, рахунок № 39 «Витрати майбутніх періодів» закриється після списання всіх цих витрат за призначенням. Періодичне закриття деяких рахунків передбачається діючими положеннями бухгалтерського обліку. Деякі рахунки закриваються шляхом перерахунку сальдо по них на другі рахунки.

По відношенню до балансу рахунки є активні і пасивні.

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

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

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

Побудову активних і пасивних рахунків зображено на рис. 3.2.

Обороти по рахунках – підсумки записів за *дебетом* і *кредитом* рахунків бухгалтерського обліку за визначений період (місяць, квартал, рік). Обороти по рахунках відповідно називаються дебетовими і кредитовими. Обороти підраховуються в кінці кожного місяця. Дебетовий оборот означає в активному рахунку збільшення, а в пасивному – зменшення об'єкта обліку за місяць. Кредитовий оборот показує в активному рахунку зменшення, а в

дати йому найменування (проставити шифр) і записати початкове сальдо, якщо таке є. Відкриття синтетичних і аналітичних рахунків проводиться звичайно на початку року у відповідних облікових регістрах.

Закриття рахунків – записи, після яких рахунки бухгалтерського обліку не мають сальдо. Рахунки можуть закриватися в залежності від стану об'єкта обліку. Наприклад, рахунок № 39 «Витрати майбутніх періодів» закриється після списання всіх цих витрат за призначенням. Періодичне закриття деяких рахунків передбачається діючими положеннями бухгалтерського обліку. Деякі рахунки закриваються шляхом перерахунку сальдо по них на другі рахунки.

По відношенню до балансу рахунки є активні і пасивні.

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

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

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

Побудову активних і пасивних рахунків зображено на рис. 3.2.

Обороти по рахунках – підсумки записів за *дебетом* і *кредитом* рахунків бухгалтерського обліку за визначений період (місяць, квартал, рік). Обороти по рахунках відповідно називаються дебетовими і кредитовими. Обороти підраховуються в кінці кожного місяця. Дебетовий оборот означає в активному рахунку збільшення, а в пасивному – зменшення об'єкта обліку за місяць. Кредитовий оборот показує в активному рахунку зменшення, а в

пасивному – збільшення об'єкта обліку за місяць. Для того, щоб визначити *сальдо* по рахунку, потрібно спочатку визначити по ньому обороти.

Активний рахунок		Пасивний рахунок	
Дт	Кт	Дт	Кт
Початковий залишок (сальдо) +	-	-	Початковий залишок (сальдо) +
Збільшення	Зменшення	Зменшення	Збільшення
Оборот +	Оборот -	Оборот -	Оборот +
Кінцевий залишок (сальдо)			Кінцевий залишок (сальдо)

Рис. 3.2. Побудова активних і пасивних рахунків

В активних рахунках, де залишок завжди дебетовий, збільшення коштів відображається за дебетом, а зменшення – за кредитом. У пасивних рахунках, де залишок завжди кредитовий, збільшення джерел відображають за кредитом, а зменшення – за дебетом.

Для визначення залишку (сальдо) на кінець місяця на активному рахунку необхідно: до початкового дебетового залишку (сальдо) додати дебетовий оборот і відняти кредитовий оборот. На пасивному рахунку залишок (сальдо) на кінець місяця визначається додаванням до початкового кредитового залишку (сальдо) кредитового обороту і відніманням дебетового обороту.

Синтетичні і аналітичні рахунки

Синтетичними називають рахунки призначені для обліку економічно однорідних груп, засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому вимірнику. Облік, який здійснюють на підставі таких рахунків, називається *синтетичним обліком*. Дані синтетичного обліку використовують при складанні бухгалтерського балансу та інших форм фінансової звітності.

Для оперативного управління підприємством потрібна детальна інформація про конкретні види засобів, їх джерел, а також гос-

пасивному – збільшення об'єкта обліку за місяць. Для того, щоб визначити *сальдо* по рахунку, потрібно спочатку визначити по ньому обороти.

Активний рахунок		Пасивний рахунок	
Дт	Кт	Дт	Кт
Початковий залишок (сальдо) +	-	-	Початковий залишок (сальдо) +
Збільшення	Зменшення	Зменшення	Збільшення
Оборот +	Оборот -	Оборот -	Оборот +
Кінцевий залишок (сальдо)			Кінцевий залишок (сальдо)

Рис. 3.2. Побудова активних і пасивних рахунків

В активних рахунках, де залишок завжди дебетовий, збільшення коштів відображається за дебетом, а зменшення – за кредитом. У пасивних рахунках, де залишок завжди кредитовий, збільшення джерел відображають за кредитом, а зменшення – за дебетом.

Для визначення залишку (сальдо) на кінець місяця на активному рахунку необхідно: до початкового дебетового залишку (сальдо) додати дебетовий оборот і відняти кредитовий оборот. На пасивному рахунку залишок (сальдо) на кінець місяця визначається додаванням до початкового кредитового залишку (сальдо) кредитового обороту і відніманням дебетового обороту.

Синтетичні і аналітичні рахунки

Синтетичними називають рахунки призначені для обліку економічно однорідних груп, засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому вимірнику. Облік, який здійснюють на підставі таких рахунків, називається *синтетичним обліком*. Дані синтетичного обліку використовують при складанні бухгалтерського балансу та інших форм фінансової звітності.

Для оперативного управління підприємством потрібна детальна інформація про конкретні види засобів, їх джерел, а також гос-

подарських процесів. Таку інформацію одержують за допомогою *аналітичних рахунків*.

Термін «аналітичний» походить від лат. *analysis* – розкладання, розчленування цілого на складові (елементи). Облік, здійснюваний на підставі аналітичних рахунків, називається *аналітичним*. Це облік, в якому, крім грошового, застосовують натуральні й трудові вимірники. Наприклад, до синтетичного рахунку «Розрахунки з оплати праці» відкривають аналітичні рахунки за прізвищами працівників, «Адміністративні витрати» – за видами витрат, «Готова продукція» – за видами готової продукції тощо.

Взаємозв'язок між синтетичними й аналітичними рахунками характеризується таким чином.

1) На рахунках синтетичного й аналітичного обліку залишок (сальдо) розміщується на одній і тій же стороні рахунка.

2) Якщо дебетується чи кредитується синтетичний рахунок, то однаково дебетуються чи кредитуються його аналітичні рахунки.

3) Кожну операцію на рахунках синтетичного обліку записують загальною сумою, а на відповідних аналітичних рахунках – частковими сумами.

4) Сума залишків (сальдо) і оборотів за всіма аналітичними рахунками має дорівнювати залишку (сальдо) й оборотам, відповідно, синтетичного рахунка. Відсутність такої рівності свідчить про наявність помилок у бухгалтерських записях.

Субрахунки – це спосіб додаткового групування однорідних аналітичних рахунків у межах синтетичного рахунка для отримання узагальнених показників. Так, на синтетичному рахунку «Виробничі запаси» аналітичні рахунки групують за субрахунками: «Сировина і матеріали», «Паливо», «Тара і тарні матеріали», «Будівельні матеріали», «Запасні частини» тощо; синтетичний рахунок «Розрахунки з різними дебіторами» включає субрахунки «Розрахунки за виданими авансами», «Розрахунки з підзвітними особами», «Розрахунки за нарахованими доходами» тощо.

Взаємозв'язок синтетичного й аналітичного обліку є результатом деталізації і узагальнення в інформаційній системі бухгалтерського обліку і включає: синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки.

подарських процесів. Таку інформацію одержують за допомогою *аналітичних рахунків*.

Термін «аналітичний» походить від лат. *analysis* – розкладання, розчленування цілого на складові (елементи). Облік, здійснюваний на підставі аналітичних рахунків, називається *аналітичним*. Це облік, в якому, крім грошового, застосовують натуральні й трудові вимірники. Наприклад, до синтетичного рахунку «Розрахунки з оплати праці» відкривають аналітичні рахунки за прізвищами працівників, «Адміністративні витрати» – за видами витрат, «Готова продукція» – за видами готової продукції тощо.

Взаємозв'язок між синтетичними й аналітичними рахунками характеризується таким чином.

1) На рахунках синтетичного й аналітичного обліку залишок (сальдо) розміщується на одній і тій же стороні рахунка.

2) Якщо дебетується чи кредитується синтетичний рахунок, то однаково дебетуються чи кредитуються його аналітичні рахунки.

3) Кожну операцію на рахунках синтетичного обліку записують загальною сумою, а на відповідних аналітичних рахунках – частковими сумами.

4) Сума залишків (сальдо) і оборотів за всіма аналітичними рахунками має дорівнювати залишку (сальдо) й оборотам, відповідно, синтетичного рахунка. Відсутність такої рівності свідчить про наявність помилок у бухгалтерських записях.

Субрахунки – це спосіб додаткового групування однорідних аналітичних рахунків у межах синтетичного рахунка для отримання узагальнених показників. Так, на синтетичному рахунку «Виробничі запаси» аналітичні рахунки групують за субрахунками: «Сировина і матеріали», «Паливо», «Тара і тарні матеріали», «Будівельні матеріали», «Запасні частини» тощо; синтетичний рахунок «Розрахунки з різними дебіторами» включає субрахунки «Розрахунки за виданими авансами», «Розрахунки з підзвітними особами», «Розрахунки за нарахованими доходами» тощо.

Взаємозв'язок синтетичного й аналітичного обліку є результатом деталізації і узагальнення в інформаційній системі бухгалтерського обліку і включає: синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки.

3.2. Подвійний запис

Подвійним записом називають відображення кожної господарської операції двічі, за дебетом одного і за кредитом другого рахунків в одній і тій же сумі.

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

Взаємозв'язок між рахунками, що виникає шляхом подвійного запису, називається *кореспонденцією рахунків*, а такі рахунки кореспондуючими. Як синонім кореспонденції рахунків використовують терміни: *бухгалтерська проводка, контрирування*.

Бухгалтерською проводкою (записом) називається зазначення двох рахунків (одного за дебетом, іншого за кредитом) і суми господарської операції.

Кореспондуючими називаються рахунки, які вступають у зв'язок в господарських операціях.

Оскільки господарські операції здійснюються на основі первинних документів, то у формуванні господарської операції і при кореспонденції рахунків необхідно вказувати підставу (документ). Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку є певною моделлю взаємопов'язаних рахунків, і тому конструювання чи складання бухгалтерської проводки є творчою роботою фахівця-бухгалтера, яка вимагає глибокого розуміння суті господарської операції і уявлення про зміни, до яких вона приведе.

Залежно від кількості кореспондуючих рахунків розрізняють *прості й складні бухгалтерські проводки*.

Простою називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, а другий кредитується на одну і ту ж суму, тобто коли кореспондують між собою тільки два рахунки.

Складною називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, декілька кредитується на загальну суму, або навпаки – один кредитується, а декілька дебетуються на загальну суму.

3.2. Подвійний запис

Подвійним записом називають відображення кожної господарської операції двічі, за дебетом одного і за кредитом другого рахунків в одній і тій же сумі.

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

Взаємозв'язок між рахунками, що виникає шляхом подвійного запису, називається *кореспонденцією рахунків*, а такі рахунки кореспондуючими. Як синонім кореспонденції рахунків використовують терміни: *бухгалтерська проводка, контрирування*.

Бухгалтерською проводкою (записом) називається зазначення двох рахунків (одного за дебетом, іншого за кредитом) і суми господарської операції.

Кореспондуючими називаються рахунки, які вступають у зв'язок в господарських операціях.

Оскільки господарські операції здійснюються на основі первинних документів, то у формуванні господарської операції і при кореспонденції рахунків необхідно вказувати підставу (документ). Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку є певною моделлю взаємопов'язаних рахунків, і тому конструювання чи складання бухгалтерської проводки є творчою роботою фахівця-бухгалтера, яка вимагає глибокого розуміння суті господарської операції і уявлення про зміни, до яких вона приведе.

Залежно від кількості кореспондуючих рахунків розрізняють *прості й складні бухгалтерські проводки*.

Простою називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, а другий кредитується на одну і ту ж суму, тобто коли кореспондують між собою тільки два рахунки.

Складною називають таку бухгалтерську проводку, за якої один рахунок дебетується, декілька кредитується на загальну суму, або навпаки – один кредитується, а декілька дебетуються на загальну суму.

Для того, щоб скласти бухгалтерську проводку необхідно:

- 1) уважно вивчити господарську операцію, її зміст;
- 2) визначити два рахунки які кореспондують;
- 3) дати характеристику рахункам (активний чи пасивний);
- 4) по кожному рахунку визначити зміни: збільшення чи зменшення;
- 5) використовуючи формули А+ А-, П+ П-, А+ П+, А- П- скласти бухгалтерську проводку.

Приклад 3.1.

Складемо кореспонденцію рахунків до господарської операції: *придбано матеріали у постачальників на суму 200 грн.*

1. Уважно вивчаємо господарську операцію, її зміст. За умовою прикладу придбання матеріалів призведе до збільшення їх на складі підприємства. З іншої точки зору, постачальник матеріалів є для підприємства кредитором, перед яким з моменту отримання і *оприбуткування* матеріалів виникає збільшення кредиторської заборгованості на суму 200 грн

2. Визначаємо два рахунки, які кореспондують. Придбано матеріали, отже, перший рахунок – це 201 «Сировина і матеріали». В підприємства виникла кредиторська заборгованість (зобов'язання сплатити кошти) перед постачальниками за придбані матеріали, тому інший рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

3. Даємо характеристику визначеним рахункам: «Сировина і матеріали» належать до засобів – *активний* рахунок, «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (кредиторська заборгованість) належить до залучених джерел господарських засобів – *пасивний* рахунок.

4. По кожному рахунку визначаємо зміни. На підприємстві відбулось збільшення матеріалів на 200 грн, а також збільшення заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками на 200 грн Отже, відбулось збільшення за двома рахунками.

5. Використовуючи формулу А+П+ складаємо кореспонденцію.

Для того, щоб скласти бухгалтерську проводку необхідно:

- 1) уважно вивчити господарську операцію, її зміст;
- 2) визначити два рахунки які кореспондують;
- 3) дати характеристику рахункам (активний чи пасивний);
- 4) по кожному рахунку визначити зміни: збільшення чи зменшення;
- 5) використовуючи формули А+ А-, П+ П-, А+ П+, А- П- скласти бухгалтерську проводку.

Приклад 3.1.

Складемо кореспонденцію рахунків до господарської операції: *придбано матеріали у постачальників на суму 200 грн.*

1. Уважно вивчаємо господарську операцію, її зміст. За умовою прикладу придбання матеріалів призведе до збільшення їх на складі підприємства. З іншої точки зору, постачальник матеріалів є для підприємства кредитором, перед яким з моменту отримання і *оприбуткування* матеріалів виникає збільшення кредиторської заборгованості на суму 200 грн

2. Визначаємо два рахунки, які кореспондують. Придбано матеріали, отже, перший рахунок – це 201 «Сировина і матеріали». В підприємства виникла кредиторська заборгованість (зобов'язання сплатити кошти) перед постачальниками за придбані матеріали, тому інший рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

3. Даємо характеристику визначеним рахункам: «Сировина і матеріали» належать до засобів – *активний* рахунок, «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (кредиторська заборгованість) належить до залучених джерел господарських засобів – *пасивний* рахунок.

4. По кожному рахунку визначаємо зміни. На підприємстві відбулось збільшення матеріалів на 200 грн, а також збільшення заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками на 200 грн Отже, відбулось збільшення за двома рахунками.

5. Використовуючи формулу А+П+ складаємо кореспонденцію.

Рахунок активний 201 «Сировина і матеріали»		Рахунок пасивний 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
Дт	Кт	Дт	Кт
Сальдо 0			Сальдо 0
Оборот + 200	-	-	Оборот +200
Сальдо 200			Сальдо 200

Для складання кореспонденції вибираємо сторони рахунків (дебет або кредит), які відображають збільшення відповідних рахунків для типу змін А+П+.

Бухгалтерська проводка матиме вигляд:

Дебет рахунку 201 «Сировина і матеріали» на суму 200 грн

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» на суму 200 грн

Скорочений запис:

Дт 201 – Кт 631 = 200 грн, або 201 – 631 – 200.00 грн

Увага! Першим завжди записується рахунок, який дебетується, а другим – який кредитується. Це практичний прийом для зручності і швидкості записів, а також для взаєморозуміння між бухгалтерами.

3.3. План рахунків бухгалтерського обліку

План рахунків – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій і накопичення бухгалтерської інформації про діяльність підприємства, необхідної користувачам для прийняття рішень.

На сьогодні в Україні застосовують п'ять планів рахунків:

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

Рахунок активний 201 «Сировина і матеріали»		Рахунок пасивний 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
Дт	Кт	Дт	Кт
Сальдо 0			Сальдо 0
Оборот + 200	-	-	Оборот +200
Сальдо 200			Сальдо 200

Для складання кореспонденції вибираємо сторони рахунків (дебет або кредит), які відображають збільшення відповідних рахунків для типу змін А+П+.

Бухгалтерська проводка матиме вигляд:

Дебет рахунку 201 «Сировина і матеріали» на суму 200 грн

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» на суму 200 грн

Скорочений запис:

Дт 201 – Кт 631 = 200 грн, або 201 – 631 – 200.00 грн

Увага! Першим завжди записується рахунок, який дебетується, а другим – який кредитується. Це практичний прийом для зручності і швидкості записів, а також для взаєморозуміння між бухгалтерами.

3.3. План рахунків бухгалтерського обліку

План рахунків – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій і накопичення бухгалтерської інформації про діяльність підприємства, необхідної користувачам для прийняття рішень.

На сьогодні в Україні застосовують п'ять планів рахунків:

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

- План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ;
- План рахунків бухгалтерського обліку Національного банку України;
- План рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій структурно складається з 10 класів, які включають *балансові, номінальні та позабалансові* рахунки. План рахунків зорієнтований на потреби складання фінансової та внутрішньої звітності, тому чітко розмежовані балансові рахунки, об'єднані в класи з розділами активу і пасиву балансу, номінальні рахунки для обліку витрат, доходів і результатів діяльності, а також позабалансові рахунки. Узгодженість Плану рахунків підприємства з фінансовою звітністю ілюструє табл. 3.1.

Кожен клас рахунків має конкретне призначення та тісно пов'язаний з інформаційними потребами внутрішніх і зовнішніх користувачів. У Плані рахунків використано децимальну систему кодування, за якої кожна цифра в коді рахунка визначає відповідну складову (клас, синтетичний рахунок, субрахунок). Так, код 105 означає: 1 – клас «Необоротні активи»; 0 – синтетичний рахунок «Основні засоби»; 5 – субрахунок «Транспортні засоби». Таким чином, діючий План рахунків розрахований на максимально можливу кількість 99 рахунків першого порядку, а кожен рахунок може вмістити до 9 субрахунків (рахунків другого порядку). Діючий План рахунків містить 80 синтетичних рахунків, 73 з яких призначені для всіх видів діяльності.

План рахунків бухгалтерського обліку, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 892/4185 (Додаток 1).

- План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ;
- План рахунків бухгалтерського обліку Національного банку України;
- План рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій структурно складається з 10 класів, які включають *балансові, номінальні та позабалансові* рахунки. План рахунків зорієнтований на потреби складання фінансової та внутрішньої звітності, тому чітко розмежовані балансові рахунки, об'єднані в класи з розділами активу і пасиву балансу, номінальні рахунки для обліку витрат, доходів і результатів діяльності, а також позабалансові рахунки. Узгодженість Плану рахунків підприємства з фінансовою звітністю ілюструє табл. 3.1.

Кожен клас рахунків має конкретне призначення та тісно пов'язаний з інформаційними потребами внутрішніх і зовнішніх користувачів. У Плані рахунків використано децимальну систему кодування, за якої кожна цифра в коді рахунка визначає відповідну складову (клас, синтетичний рахунок, субрахунок). Так, код 105 означає: 1 – клас «Необоротні активи»; 0 – синтетичний рахунок «Основні засоби»; 5 – субрахунок «Транспортні засоби». Таким чином, діючий План рахунків розрахований на максимально можливу кількість 99 рахунків першого порядку, а кожен рахунок може вмістити до 9 субрахунків (рахунків другого порядку). Діючий План рахунків містить 80 синтетичних рахунків, 73 з яких призначені для всіх видів діяльності.

План рахунків бухгалтерського обліку, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 892/4185 (Додаток 1).

Таблиця 3.1

Узгодженість Плану рахунків із фінансовою звітністю

План рахунків		Фінансова звітність
Клас	Назва класу рахунків	Актив
		Пасив
1	Необоротні активи	1
2	Запаси	2
3	Кошти, розрахунки та інші активи	3
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	4
5	Довгострокові зобов'язання	5
6	Поточні зобов'язання	6
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати
8	Витрати за елементами	
9	Витрати діяльності	
0	Позабалансові рахунки	Примітки
		до фінансових звітів

3.4. Класифікація рахунків

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку – це групування рахунків бухгалтерського обліку за певними ознаками і встановлення загальних властивостей різних груп рахунків з метою їх вивчення і правильного застосування. Багаточисленність і різноманітність об'єктів бухгалтерського обліку викликає необхідність застосування значної кількості різних рахунків. Для правильного їх використання необхідно знати призначення кожного рахунка, його структуру і економічний зміст, тобто знати, які об'єкти врахо-

Таблиця 3.1

Узгодженість Плану рахунків із фінансовою звітністю

План рахунків		Фінансова звітність
Клас	Назва класу рахунків	Актив
		Пасив
1	Необоротні активи	1
2	Запаси	2
3	Кошти, розрахунки та інші активи	3
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	4
5	Довгострокові зобов'язання	5
6	Поточні зобов'язання	6
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати
8	Витрати за елементами	
9	Витрати діяльності	
0	Позабалансові рахунки	Примітки
		до фінансових звітів

3.4. Класифікація рахунків

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку – це групування рахунків бухгалтерського обліку за певними ознаками і встановлення загальних властивостей різних груп рахунків з метою їх вивчення і правильного застосування. Багаточисленність і різноманітність об'єктів бухгалтерського обліку викликає необхідність застосування значної кількості різних рахунків. Для правильного їх використання необхідно знати призначення кожного рахунка, його структуру і економічний зміст, тобто знати, які об'єкти врахо-

вуються на даному рахунку і які, при цьому, виходять показники, характер оборотів і сальдо, значення рахунка для контролю за господарсько-фінансовою діяльністю, у визначенні собівартості продукції, у виявленні фінансових результатів тощо.

Кожен рахунок бухгалтерського обліку має багато відмінних ознак. Проте є і загальні характерні ознаки певної групи рахунків, що дає можливість здійснити їх класифікацію. Найбільш істотними ознаками, за якими здійснюється класифікація рахунків, є:

- а) отримання показників про засоби або про джерела утворення засобів;
- б) ступінь деталізації одержуваних показників;
- в) відношення рахунків до бухгалтерського балансу;
- г) призначення і структура рахунків.

За відношенням до засобів або джерел

Залежно від отримання показників про засоби або джерела утворення засобів всі рахунки діляться на активні, пасивні і активно-пасивні.

Активні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються засоби підприємства. Вони дають показники про наявність, склад і рух засобів підприємства. В активних рахунках збільшення засобів записується за дебетом, а зменшення – за кредитом. Сальдо має бути дебетовим і показується в активі балансу. Активними є рахунки: № 10 «Основні засоби», №11 «Інші необоротні матеріальні активи», №12 «Нематеріальні активи», №14 «Довгострокові фінансові інвестиції», №15 «Капітальний ремонт і будівництво», №20 «Виробничі запаси», №22 «МШП», №23 «Виробництво», №25 «Напівфабрикати», №26 «Готова продукція», №28 «Товари», №30 «Каса», №31 «Рахунки в банку» тощо.

Пасивні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються джерела власних і позичених (тимчасово залучених) засобів. У пасивних рахунків збільшення джерел засобів записується за кредитом, а зменшення – за дебетом. Сальдо має бути кредитовим і показується в пасиві балансу. Пасивними є рахунки: №40 «Статутний капітал», №41 «Пайовий капітал», №42 «Додатковий капітал», №43 «Резервний капітал», №46 «Неоплачений капітал», №60 «Довгострокові позики», №50 «Короткострокові позики» тощо.

Активно-пасивні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, що мають ознаки активних і пасивних рахунків. У цих рахунках сальдо може бути дебетовим і кредитовим або одночасно дебетовим і

вуються на даному рахунку і які, при цьому, виходять показники, характер оборотів і сальдо, значення рахунка для контролю за господарсько-фінансовою діяльністю, у визначенні собівартості продукції, у виявленні фінансових результатів тощо.

Кожен рахунок бухгалтерського обліку має багато відмінних ознак. Проте є і загальні характерні ознаки певної групи рахунків, що дає можливість здійснити їх класифікацію. Найбільш істотними ознаками, за якими здійснюється класифікація рахунків, є:

- а) отримання показників про засоби або про джерела утворення засобів;
- б) ступінь деталізації одержуваних показників;
- в) відношення рахунків до бухгалтерського балансу;
- г) призначення і структура рахунків.

За відношенням до засобів або джерел

Залежно від отримання показників про засоби або джерела утворення засобів всі рахунки діляться на активні, пасивні і активно-пасивні.

Активні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються засоби підприємства. Вони дають показники про наявність, склад і рух засобів підприємства. В активних рахунках збільшення засобів записується за дебетом, а зменшення – за кредитом. Сальдо має бути дебетовим і показується в активі балансу. Активними є рахунки: № 10 «Основні засоби», №11 «Інші необоротні матеріальні активи», №12 «Нематеріальні активи», №14 «Довгострокові фінансові інвестиції», №15 «Капітальний ремонт і будівництво», №20 «Виробничі запаси», №22 «МШП», №23 «Виробництво», №25 «Напівфабрикати», №26 «Готова продукція», №28 «Товари», №30 «Каса», №31 «Рахунки в банку» тощо.

Пасивні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються джерела власних і позичених (тимчасово залучених) засобів. У пасивних рахунків збільшення джерел засобів записується за кредитом, а зменшення – за дебетом. Сальдо має бути кредитовим і показується в пасиві балансу. Пасивними є рахунки: №40 «Статутний капітал», №41 «Пайовий капітал», №42 «Додатковий капітал», №43 «Резервний капітал», №46 «Неоплачений капітал», №60 «Довгострокові позики», №50 «Короткострокові позики» тощо.

Активно-пасивні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, що мають ознаки активних і пасивних рахунків. У цих рахунках сальдо може бути дебетовим і кредитовим або одночасно дебетовим і

кредитовим (розгорнуте сальдо). Наприклад, за рахунком №66 «Розрахунки за виплатами працівникам» дебетове сальдо показує суму дебіторської заборгованості і відображається в активі бухгалтерського балансу. Кредитове сальдо по цьому рахунку показує суму кредиторської заборгованості і відображається в пасиві балансу. Активно-пасивними рахунками є: №64 «Розрахунки за податками і платежами», №65 «Розрахунки за страхуванням», №372 «Розрахунки з підзвітними особами» тощо. Схему активно-пасивного рахунку і порядок здійснення за ним записів показано на рис. 3.3.

За ступенем деталізації

За ступенем деталізації одержуваних показників розрізняють рахунки синтетичного і аналітичного обліку.

Активно-пасивний рахунок
(назва рахунку)

Початковий залишок (сальдо)	
або дебетовий – наявність дебіторської заборгованості	або кредитовий – наявність кредиторської заборгованості
Збільшення дебіторської заборгованості (+)	Збільшення кредиторської заборгованості (+)
Зменшення кредиторської заборгованості (-)	Зменшення дебіторської заборгованості (-)
Оборот	Оборот
Кінцевий залишок (сальдо)	
або дебетовий	або кредитовий

Рис. 3.3. Схема активно-пасивного рахунку

Рахунки аналітичного обліку – рахунки бухгалтерського обліку, на яких ведеться аналітичний облік. Їх відкривають для деталізації показників відповідного синтетичного рахунка.

Рахунки синтетичного обліку – рахунки бухгалтерського обліку, на яких ведеться синтетичний облік. Їх називають головними рахунками першого порядку. Рахунки синтетичного обліку можуть бути простими і складними. Показники простих рахунків не деталізуються. Показники складних рахунків, коли це необхідно, знаходять свою деталізацію в аналітичному обліку. Кожний синтетичний рахунок має свій шифр (номер). В плані рахунків за деякими

кредитовим (розгорнуте сальдо). Наприклад, за рахунком №66 «Розрахунки за виплатами працівникам» дебетове сальдо показує суму дебіторської заборгованості і відображається в активі бухгалтерського балансу. Кредитове сальдо по цьому рахунку показує суму кредиторської заборгованості і відображається в пасиві балансу. Активно-пасивними рахунками є: №64 «Розрахунки за податками і платежами», №65 «Розрахунки за страхуванням», №372 «Розрахунки з підзвітними особами» тощо. Схему активно-пасивного рахунку і порядок здійснення за ним записів показано на рис. 3.3.

За ступенем деталізації

За ступенем деталізації одержуваних показників розрізняють рахунки синтетичного і аналітичного обліку.

Активно-пасивний рахунок
(назва рахунку)

Початковий залишок (сальдо)	
або дебетовий – наявність дебіторської заборгованості	або кредитовий – наявність кредиторської заборгованості
Збільшення дебіторської заборгованості (+)	Збільшення кредиторської заборгованості (+)
Зменшення кредиторської заборгованості (-)	Зменшення дебіторської заборгованості (-)
Оборот	Оборот
Кінцевий залишок (сальдо)	
або дебетовий	або кредитовий

Рис. 3.3. Схема активно-пасивного рахунку

Рахунки аналітичного обліку – рахунки бухгалтерського обліку, на яких ведеться аналітичний облік. Їх відкривають для деталізації показників відповідного синтетичного рахунка.

Рахунки синтетичного обліку – рахунки бухгалтерського обліку, на яких ведеться синтетичний облік. Їх називають головними рахунками першого порядку. Рахунки синтетичного обліку можуть бути простими і складними. Показники простих рахунків не деталізуються. Показники складних рахунків, коли це необхідно, знаходять свою деталізацію в аналітичному обліку. Кожний синтетичний рахунок має свій шифр (номер). В плані рахунків за деякими

складними рахунками є субрахунки, які є рахунками другого порядку.

За відношенням до бухгалтерського балансу

За відношенням до бухгалтерського балансу рахунки можуть бути балансовими і позабалансовими.

Балансові рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, сальдо яких знаходить відображення в бухгалтерському балансі. Проте це не означає, що назви статей балансу повинні відповідати назвам балансових рахунків. Дані одного балансового рахунку можуть відображатися в декількох статтях балансу.

Позабалансові рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, сальдо яких не входить в бухгалтерський баланс. Ці рахунки призначені для обліку товарно-матеріальних цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві і за правом власності належать до інших підприємств (орендовані основні засоби, матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання або переробку тощо). На позабалансових рахунках також обліковують бланки суворої звітності, списана в збиток дебіторська заборгованість, кількісне вираження списаних на витрати малоцінних оборотних активів. На позабалансовому обліку облік ведеться за простою системою, тобто без застосування подвійного запису. Ці рахунки не кореспондують між собою або з балансовими рахунками.

За економічним змістом

За економічним змістом бувають: рахунки господарських засобів, господарських процесів і джерел утворення засобів. Класифікацію рахунків за економічним змістом наведено на рис. 3.4.

Рахунки господарських засобів – група рахунків бухгалтерського обліку, призначена для обліку складу і руху господарських засобів. Для відображення кожного виду засобів призначені відповідні рахунки.

Рахунки джерел господарських засобів – група рахунків бухгалтерського обліку, призначена для обліку джерел формування засобів підприємства.

складними рахунками є субрахунки, які є рахунками другого порядку.

За відношенням до бухгалтерського балансу

За відношенням до бухгалтерського балансу рахунки можуть бути балансовими і позабалансовими.

Балансові рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, сальдо яких знаходить відображення в бухгалтерському балансі. Проте це не означає, що назви статей балансу повинні відповідати назвам балансових рахунків. Дані одного балансового рахунку можуть відображатися в декількох статтях балансу.

Позабалансові рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, сальдо яких не входить в бухгалтерський баланс. Ці рахунки призначені для обліку товарно-матеріальних цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві і за правом власності належать до інших підприємств (орендовані основні засоби, матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання або переробку тощо). На позабалансових рахунках також обліковують бланки суворої звітності, списана в збиток дебіторська заборгованість, кількісне вираження списаних на витрати малоцінних оборотних активів. На позабалансовому обліку облік ведеться за простою системою, тобто без застосування подвійного запису. Ці рахунки не кореспондують між собою або з балансовими рахунками.

За економічним змістом

За економічним змістом бувають: рахунки господарських засобів, господарських процесів і джерел утворення засобів. Класифікацію рахунків за економічним змістом наведено на рис. 3.4.

Рахунки господарських засобів – група рахунків бухгалтерського обліку, призначена для обліку складу і руху господарських засобів. Для відображення кожного виду засобів призначені відповідні рахунки.

Рахунки джерел господарських засобів – група рахунків бухгалтерського обліку, призначена для обліку джерел формування засобів підприємства.



Рис. 3.4. Класифікація рахунків за економічним змістом

За призначенням і структурою

Залежно від призначення і структури рахунки діляться на основні, регулюючі, операційні (розподільні, калькуляційні) і співставні (результатні, позабалансові).

Загальну класифікацію рахунків за призначенням і структурою наведено на рис. 3.5.

Основні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для відображення і контролю окремих видів господарських засобів і джерел їх утворення. Основні рахунки бувають активними, пасивними і активно-пасивними. Крім того, серед основних окремі автори виділяють матеріальні і грошові рахунки та рахунки капіталу і розрахунків.

Регулюючі рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, які призначені для коригування (регулювання) оцінки господарських засобів, отримання додаткових показників про стан цих засобів, а



Рис. 3.4. Класифікація рахунків за економічним змістом

За призначенням і структурою

Залежно від призначення і структури рахунки діляться на основні, регулюючі, операційні (розподільні, калькуляційні) і співставні (результатні, позабалансові).

Загальну класифікацію рахунків за призначенням і структурою наведено на рис. 3.5.

Основні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для відображення і контролю окремих видів господарських засобів і джерел їх утворення. Основні рахунки бувають активними, пасивними і активно-пасивними. Крім того, серед основних окремі автори виділяють матеріальні і грошові рахунки та рахунки капіталу і розрахунків.

Регулюючі рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, які призначені для коригування (регулювання) оцінки господарських засобів, отримання додаткових показників про стан цих засобів, а

також для уточнення величини джерел їх утворення. Наприклад, рахунок 13 «Знос основних засобів» є регулюючим до рахунку 10 «Основні засоби» з приводу визначення їх залишкової вартості.

Операційні рахунки – група рахунків бухгалтерського обліку, яка об'єднує розподільні рахунки, калькуляційні рахунки.

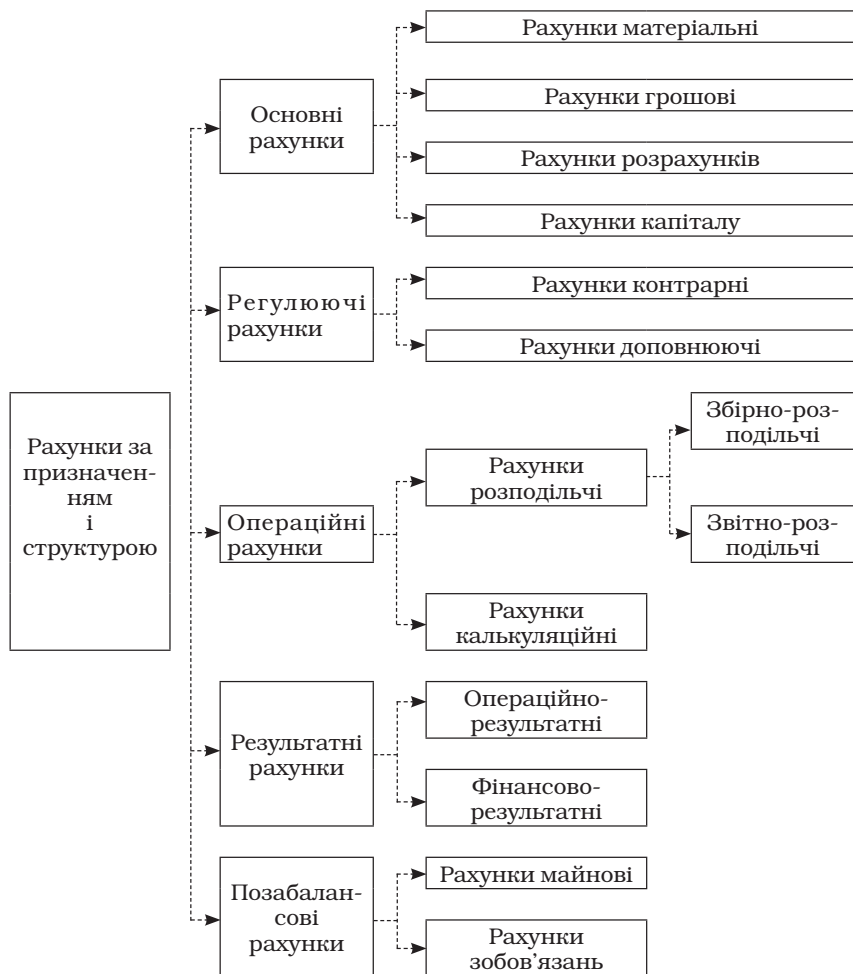


Рис. 3.5. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

також для уточнення величини джерел їх утворення. Наприклад, рахунок 13 «Знос основних засобів» є регулюючим до рахунку 10 «Основні засоби» з приводу визначення їх залишкової вартості.

Операційні рахунки – група рахунків бухгалтерського обліку, яка об'єднує розподільні рахунки, калькуляційні рахунки.

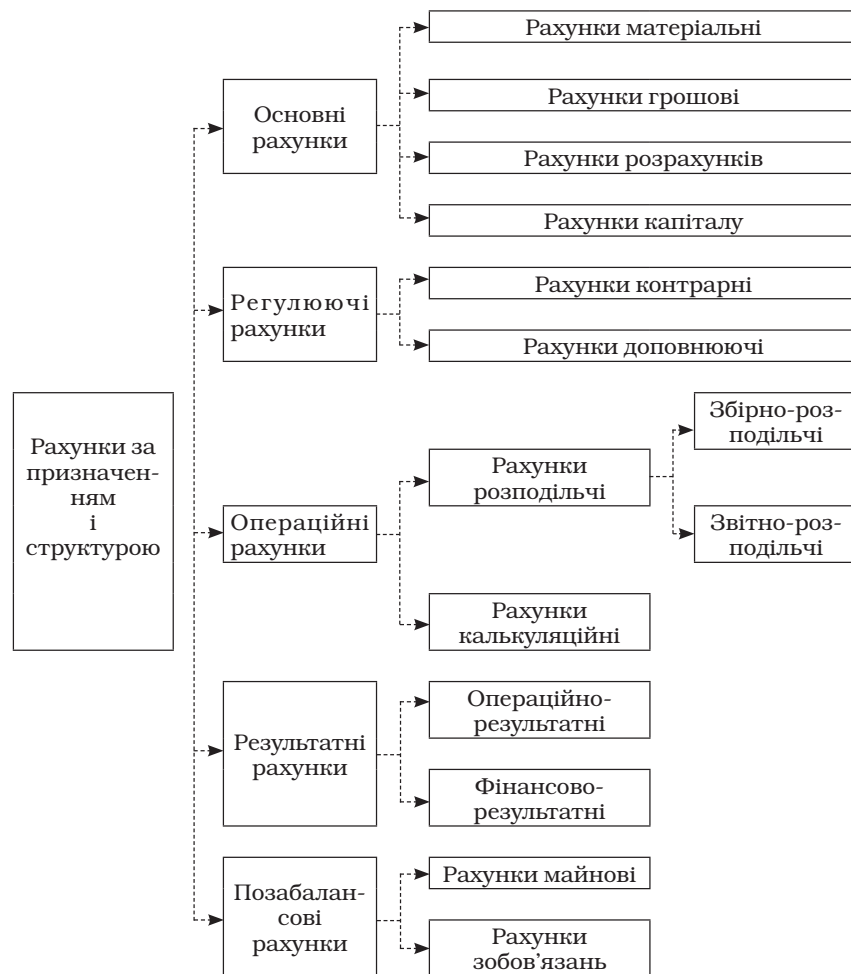


Рис. 3.5. Класифікація рахунків за призначенням і структурою

Розподільні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для обліку певних виробничих витрат і забезпечення правильності їх розподілу за об'єктами калькуляції, звітними періодами тощо. На розподільних рахунках зазвичай враховуються непрямі витрати, пов'язані з виробництвом або реалізацією декількох видів продукції, а також витрати майбутніх періодів. Розподільні рахунки бувають двох видів. Одні з них призначені для збирання протягом звітного періоду непрямих витрат, для контролю за виконанням бюджетів непрямих витрат і правильного розподілу їх в кінці звітного періоду за об'єктами калькуляції (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»). Такі рахунки називають збірно–розподільними. Інші призначені для обліку витрат і доходів майбутніх періодів і правильного їх розподілу за об'єктами калькуляції і видами доходів в розрізі звітних періодів. Такі рахунки називаються розподільними за періодами (рахунки 39 «Витрати майбутніх періодів» і 69 «Доходи майбутніх періодів»).

Калькуляційні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, які призначені для отримання даних, необхідних при обчисленні собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг. За дебетом цих рахунків записуються всі витрати пов'язані з виробництвом продукції, або виконанням робіт і послуг, а за кредитом – отримання продукції за собівартістю. Сальдо має бути лише дебетовим і показувати величину незавершеного виробництва. Аналітичний облік за калькуляційними рахунками ведуть в розрізі об'єктів калькуляції і калькуляційних статей. Калькуляційними рахунками є: № 23 «Виробництво», №24 «Брак у виробництві».

Співставні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для співставлення доходів і витрат і визначення фінансових результатів (рахунок №79 «Фінансові результати», №44 «Прибутки і збитки»).

В даний час немає єдиної (загальноприйнятої) точки зору на класифікацію рахунків залежно від їх призначення, структури і економічного змісту. У різних літературних джерелах даються неоднакові класифікації рахунків.

Розподільні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для обліку певних виробничих витрат і забезпечення правильності їх розподілу за об'єктами калькуляції, звітними періодами тощо. На розподільних рахунках зазвичай враховуються непрямі витрати, пов'язані з виробництвом або реалізацією декількох видів продукції, а також витрати майбутніх періодів. Розподільні рахунки бувають двох видів. Одні з них призначені для збирання протягом звітного періоду непрямих витрат, для контролю за виконанням бюджетів непрямих витрат і правильного розподілу їх в кінці звітного періоду за об'єктами калькуляції (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»). Такі рахунки називають збірно–розподільними. Інші призначені для обліку витрат і доходів майбутніх періодів і правильного їх розподілу за об'єктами калькуляції і видами доходів в розрізі звітних періодів. Такі рахунки називаються розподільними за періодами (рахунки 39 «Витрати майбутніх періодів» і 69 «Доходи майбутніх періодів»).

Калькуляційні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, які призначені для отримання даних, необхідних при обчисленні собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг. За дебетом цих рахунків записуються всі витрати пов'язані з виробництвом продукції, або виконанням робіт і послуг, а за кредитом – отримання продукції за собівартістю. Сальдо має бути лише дебетовим і показувати величину незавершеного виробництва. Аналітичний облік за калькуляційними рахунками ведуть в розрізі об'єктів калькуляції і калькуляційних статей. Калькуляційними рахунками є: № 23 «Виробництво», №24 «Брак у виробництві».

Співставні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для співставлення доходів і витрат і визначення фінансових результатів (рахунок №79 «Фінансові результати», №44 «Прибутки і збитки»).

В даний час немає єдиної (загальноприйнятої) точки зору на класифікацію рахунків залежно від їх призначення, структури і економічного змісту. У різних літературних джерелах даються неоднакові класифікації рахунків.

3.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Для узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку призначені відомості:

- а) проста оборотна по синтетичних рахунках;
- б) оборотна по аналітичних рахунках;
- в) сальдова відомість (за залишками рахунків);
- г) шаховий оборотний баланс.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками є способом узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку з метою перевірки повноти і правильності облікових записів.

Оборотна відомість є способом узагальнення оборотів і залишків за звітний період (місяць), а також засобом зв'язку між балансом і рахунками, що має важливе значення для контролю правильності облікових записів.

Оборотна відомість (табл. 3.2) за синтетичними рахунками будується у вигляді багатографної таблиці за *контокорентною формою*, яка включає послідовно: назву синтетичних рахунків, початкове сальдо за дебетом або кредитом, обороти за місяць за дебетом і кредитом, а також кінцеве сальдо за дебетом або кредитом. За кожною графою оборотної відомості підраховують підсумки.

Оборотна відомість узагальнює дані поточного синтетичного обліку, даючи інформацію про зміни господарських засобів та їх джерел за звітний період, а також їх стан на початок і кінець звітного періоду.

Якщо правильно записані початкові сальдо (залишки) на рахунках, рознесені всі кореспонденції за рахунками (бухгалтерські проводки), підраховані обороти та виведені кінцеві залишки (сальдо), то в оборотній відомості мають місце *три пари рівностей*.

Рівність підсумків першої пари граф зумовлена рівністю підсумків активу і пасиву балансу, який є підставою для запису на синтетичних рахунках початкового сальдо.

Рівність підсумків другої пари граф зумовлена подвійним записом операцій, згідно з якими кожна господарська операція в одній і тій же сумі відображається за дебетом і кредитом різних рахунків.

3.5. Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку

Для узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку призначені відомості:

- а) проста оборотна по синтетичних рахунках;
- б) оборотна по аналітичних рахунках;
- в) сальдова відомість (за залишками рахунків);
- г) шаховий оборотний баланс.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками є способом узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку з метою перевірки повноти і правильності облікових записів.

Оборотна відомість є способом узагальнення оборотів і залишків за звітний період (місяць), а також засобом зв'язку між балансом і рахунками, що має важливе значення для контролю правильності облікових записів.

Оборотна відомість (табл. 3.2) за синтетичними рахунками будується у вигляді багатографної таблиці за *контокорентною формою*, яка включає послідовно: назву синтетичних рахунків, початкове сальдо за дебетом або кредитом, обороти за місяць за дебетом і кредитом, а також кінцеве сальдо за дебетом або кредитом. За кожною графою оборотної відомості підраховують підсумки.

Оборотна відомість узагальнює дані поточного синтетичного обліку, даючи інформацію про зміни господарських засобів та їх джерел за звітний період, а також їх стан на початок і кінець звітного періоду.

Якщо правильно записані початкові сальдо (залишки) на рахунках, рознесені всі кореспонденції за рахунками (бухгалтерські проводки), підраховані обороти та виведені кінцеві залишки (сальдо), то в оборотній відомості мають місце *три пари рівностей*.

Рівність підсумків першої пари граф зумовлена рівністю підсумків активу і пасиву балансу, який є підставою для запису на синтетичних рахунках початкового сальдо.

Рівність підсумків другої пари граф зумовлена подвійним записом операцій, згідно з якими кожна господарська операція в одній і тій же сумі відображається за дебетом і кредитом різних рахунків.

Таблиця 3.2

**Оборотна відомість за синтетичними рахунками
за квітень 200Хр. в грн**

Назва рахунків	Сальдо на 01.04.0Х		Оборот за місяць		Сальдо на 01.05.0Х	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Основні засоби	310 000		50 000		360 000	
Виробничі запаси	60000		110 000	120 000	50 000	
Виробництво	19000		120 000		139 000	
Каса	1 000		40 000	40 000	1 000	
Рахунки в банку	190 000			120 000	70000	
Статутний капітал		120 000		55000		175000
Короткострокові позики		160 000	30000	60000		190 000
Розрахунки з оплати праці		45 000	40 000			5000
Нерозподілені прибутки		255 000	55000			200 000
Розрахунки з постачальниками і підрядниками			110 000	160 000		50 000
Разом	580 000	580 000	555 000	555 000	620 000	620 000

Рівність підсумків третьої пари граф зумовлена двома попередніми рівностями: якщо початкові залишки (сальдо) на синтетичних рахунках рівні між собою (баланс початковий), а також рівні суми оборотів за дебетом і кредитом (оборотний баланс), то і залишки (сальдо) на кінець звітного періоду в підсумку мають бути рівні між собою (кінцевий баланс).

Порушення цих рівностей свідчить про помилки, допущені в облікових записах або при складанні оборотної відомості. Типовими помилками при цьому можуть бути:

- неуважність при записі (відображенні) сум бухгалтерської проводки на рахунках;

Таблиця 3.2

**Оборотна відомість за синтетичними рахунками
за квітень 200Хр. в грн**

Назва рахунків	Сальдо на 01.04.0Х		Оборот за місяць		Сальдо на 01.05.0Х	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Основні засоби	310 000		50 000		360 000	
Виробничі запаси	60000		110 000	120 000	50 000	
Виробництво	19000		120 000		139 000	
Каса	1 000		40 000	40 000	1 000	
Рахунки в банку	190 000			120 000	70000	
Статутний капітал		120 000		55000		175000
Короткострокові позики		160 000	30000	60000		190 000
Розрахунки з оплати праці		45 000	40 000			5000
Нерозподілені прибутки		255 000	55000			200 000
Розрахунки з постачальниками і підрядниками			110 000	160 000		50 000
Разом	580 000	580 000	555 000	555 000	620 000	620 000

Рівність підсумків третьої пари граф зумовлена двома попередніми рівностями: якщо початкові залишки (сальдо) на синтетичних рахунках рівні між собою (баланс початковий), а також рівні суми оборотів за дебетом і кредитом (оборотний баланс), то і залишки (сальдо) на кінець звітного періоду в підсумку мають бути рівні між собою (кінцевий баланс).

Порушення цих рівностей свідчить про помилки, допущені в облікових записах або при складанні оборотної відомості. Типовими помилками при цьому можуть бути:

- неуважність при записі (відображенні) сум бухгалтерської проводки на рахунках;

- арифметичні помилки при підрахунку оборотів і виведенні сальдо за кожним рахунком;
- неуважність при перенесенні записів із синтетичних рахунків (суми сальдо й оборотів) до оборотної відомості;
- арифметичні помилки при підрахунку підсумків відповідних граф оборотної відомості.

Оборотну відомість за синтетичними рахунками використовують для складання бухгалтерського балансу і заповнення форми фінансової звітності.

Оборотні відомості за аналітичними рахунками складають для узагальнення інформації в розрізі синтетичного рахунка. У зв'язку з тим, що одні аналітичні рахунки ведуть лише у грошовому вимірнику, а інші в натуральному та грошовому, то за цією ознакою оборотні відомості поділяють на два види:

- оборотні відомості контокорентної форми;
- оборотні відомості кількісно-сумової форми.

Оборотні відомості контокорентної форми ведуть за аналітичними рахунками розрахунків і джерел засобів оскільки аналітичний облік, як і синтетичний, тут здійснюється у грошовому вимірнику.

Оборотні відомості кількісно-сумової форми ведуть за аналітичними рахунками товарно-матеріальних цінностей, оскільки тут використовують натуральний і грошовий вимірники. Тому в цих оборотних відомостях передбачені графи для запису кількості, ціни і вартості матеріальних цінностей.

Оборотна відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунку «Розрахунки з покупцями та замовниками» матиме такий вигляд (табл. 3.3).

Підсумки оборотної відомості показують повну відповідність до даних записів за синтетичним рахунком. Це впливає з того, що записи на синтетичних і аналітичних рахунках роблять паралельно на підставі одних і тих же документів. Тому при правильних облікових записах підсумки оборотів і сальдо в оборотній відомості за аналітичними рахунками дорівнюватимуть сумам оборотів і сальдо відповідного синтетичного рахунка. У цьому й полягає *контрольне значення оборотної відомості* за аналітичними рахунками. Оборотну відомість кількісно-сумової форми розглянемо на прикладі аналітичного обліку до синтетичного рахунку №26 «Готова продукція».

- арифметичні помилки при підрахунку оборотів і виведенні сальдо за кожним рахунком;
- неуважність при перенесенні записів із синтетичних рахунків (суми сальдо й оборотів) до оборотної відомості;
- арифметичні помилки при підрахунку підсумків відповідних граф оборотної відомості.

Оборотну відомість за синтетичними рахунками використовують для складання бухгалтерського балансу і заповнення форми фінансової звітності.

Оборотні відомості за аналітичними рахунками складають для узагальнення інформації в розрізі синтетичного рахунка. У зв'язку з тим, що одні аналітичні рахунки ведуть лише у грошовому вимірнику, а інші в натуральному та грошовому, то за цією ознакою оборотні відомості поділяють на два види:

- оборотні відомості контокорентної форми;
- оборотні відомості кількісно-сумової форми.

Оборотні відомості контокорентної форми ведуть за аналітичними рахунками розрахунків і джерел засобів оскільки аналітичний облік, як і синтетичний, тут здійснюється у грошовому вимірнику.

Оборотні відомості кількісно-сумової форми ведуть за аналітичними рахунками товарно-матеріальних цінностей, оскільки тут використовують натуральний і грошовий вимірники. Тому в цих оборотних відомостях передбачені графи для запису кількості, ціни і вартості матеріальних цінностей.

Оборотна відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунку «Розрахунки з покупцями та замовниками» матиме такий вигляд (табл. 3.3).

Підсумки оборотної відомості показують повну відповідність до даних записів за синтетичним рахунком. Це впливає з того, що записи на синтетичних і аналітичних рахунках роблять паралельно на підставі одних і тих же документів. Тому при правильних облікових записах підсумки оборотів і сальдо в оборотній відомості за аналітичними рахунками дорівнюватимуть сумам оборотів і сальдо відповідного синтетичного рахунка. У цьому й полягає *контрольне значення оборотної відомості* за аналітичними рахунками. Оборотну відомість кількісно-сумової форми розглянемо на прикладі аналітичного обліку до синтетичного рахунку №26 «Готова продукція».

Таблиця 3.3

**Оборотна відомість до синтетичного рахунку
№36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
за квітень 200X року, в грн**

№ п/п	Назва підприємства покупця	Сальдо на 01 .04		Оборот за квітень		Сальдо на 30.04	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	ТОВ «Еліта»	40000		14 000	45000	9000	
2	МП «Едельвейс»	35000		16000	35000	16000	
	Разом	75000		30000	80000	25 000	

Оборотну відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунка «Готова продукція» наведено у табл. 3.4.

Шахова оборотна відомість – оборотна відомість, що складається за допомогою шахової форми. На відміну від звичайної оборотної відомості вона містить кореспонденцію рахунків і є складнішою і громіздкішою за будовою. Всі рахунки в ній записують двічі в одній і тій же послідовності: по вертикалі й горизонталі, за дебетом і за кредитом. Сума в клітинці шахової оборотної відомості показує, який рахунок дебетується, а який кредитується. Обороти за кожним рахунком деталізуються відповідно до кореспонденції. Це порівняно з простою оборотною відомістю дає ширшу картину змін господарських засобів та процесів, що відбулися. У шаховій оборотній відомості можуть бути наведені залишки (сальдо) на початок і кінець місяця, що істотно поліпшує її обліково-аналітичні можливості.

Шаховий запис – запис господарських операцій в обліковий реєстр, при якому сума, записана один раз, буде відображена за дебетом і кредитом відповідних рахунків. Це досягається шляхом побудови бухгалтерських реєстрів за шаховим принципом. Шаховий запис широко застосовується при журнально-ордерній формі обліку. Він скорочує кількість записів і дає змогу бачити (в одному місці) два кореспондуючих рахунки за однією господарською операцією. В цьому розумінні запис шаховий має переваги перед лінійним записом.

Таблиця 3.3

**Оборотна відомість до синтетичного рахунку
№36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
за квітень 200X року, в грн**

№ п/п	Назва підприємства покупця	Сальдо на 01 .04		Оборот за квітень		Сальдо на 30.04	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	ТОВ «Еліта»	40000		14 000	45000	9000	
2	МП «Едельвейс»	35000		16000	35000	16000	
	Разом	75000		30000	80000	25 000	

Оборотну відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунка «Готова продукція» наведено у табл. 3.4.

Шахова оборотна відомість – оборотна відомість, що складається за допомогою шахової форми. На відміну від звичайної оборотної відомості вона містить кореспонденцію рахунків і є складнішою і громіздкішою за будовою. Всі рахунки в ній записують двічі в одній і тій же послідовності: по вертикалі й горизонталі, за дебетом і за кредитом. Сума в клітинці шахової оборотної відомості показує, який рахунок дебетується, а який кредитується. Обороти за кожним рахунком деталізуються відповідно до кореспонденції. Це порівняно з простою оборотною відомістю дає ширшу картину змін господарських засобів та процесів, що відбулися. У шаховій оборотній відомості можуть бути наведені залишки (сальдо) на початок і кінець місяця, що істотно поліпшує її обліково-аналітичні можливості.

Шаховий запис – запис господарських операцій в обліковий реєстр, при якому сума, записана один раз, буде відображена за дебетом і кредитом відповідних рахунків. Це досягається шляхом побудови бухгалтерських реєстрів за шаховим принципом. Шаховий запис широко застосовується при журнально-ордерній формі обліку. Він скорочує кількість записів і дає змогу бачити (в одному місці) два кореспондуючих рахунки за однією господарською операцією. В цьому розумінні запис шаховий має переваги перед лінійним записом.

Таблиця 3.4

**Оборотна відомість за аналітичними рахунками
до синтетичного рахунку № 26 «Готова продукція», в грн**

№ пер.	Назва аналітичного рахунка	Ціна за одиницю	Сальдо на 01.04		Оборот за квітень				Сальдо на 30.04	
			Кількість	Сума	Надійшло		Видано		Кількість	Сума
					Кількість	Сума	Кількість	Сума		
1	Модель Л-51	1000	25	25 000	90	90 000	70	70000	45	45 000
2	Модель А-91	500	10	5000	50	25 000	10	5000	50	25000
	Разом	X	X	30000	X	115 000	X	75 000	X	70000

Приклад 3.2.

Розглянемо приклад заповнення шахової оборотної відомості, використовуючи приклади розділу 2.

Таблиця 3.5

Початковий баланс підприємства «Мотор»

Актив	Сума, грн	Пасив	Сума, грн
Каса	1000	Нерозподілені прибутки	4000
Рахунки в банках	2000	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	3000
Виробничі запаси	3000	Статутний капітал	2000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	Короткострокові позики	1000
Баланс	10000	Баланс	10000

Господарська операція 1: отримано в касу підприємства з його поточного рахунку готівку в сумі 1 000 грн
Бухгалтерська проводка до операції 1:

Таблиця 3.4

**Оборотна відомість за аналітичними рахунками
до синтетичного рахунку № 26 «Готова продукція», в грн**

№ пер.	Назва аналітичного рахунка	Ціна за одиницю	Сальдо на 01.04		Оборот за квітень				Сальдо на 30.04	
			Кількість	Сума	Надійшло		Видано		Кількість	Сума
					Кількість	Сума	Кількість	Сума		
1	Модель Л-51	1000	25	25 000	90	90 000	70	70000	45	45 000
2	Модель А-91	500	10	5000	50	25 000	10	5000	50	25000
	Разом	X	X	30000	X	115 000	X	75 000	X	70000

Приклад 3.2.

Розглянемо приклад заповнення шахової оборотної відомості, використовуючи приклади розділу 2.

Таблиця 3.5

Початковий баланс підприємства «Мотор»

Актив	Сума, грн	Пасив	Сума, грн
Каса	1000	Нерозподілені прибутки	4000
Рахунки в банках	2000	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	3000
Виробничі запаси	3000	Статутний капітал	2000
Розрахунки з покупцями та замовниками	4000	Короткострокові позики	1000
Баланс	10000	Баланс	10000

Господарська операція 1: отримано в касу підприємства з його поточного рахунку готівку в сумі 1 000 грн
Бухгалтерська проводка до операції 1:

Д-т 30 «Каса» 1000 грн
 К-т 31 «Рахунки у банках» 1000 грн
Господарська операція 2: за рішенням зборів засновників підприємства частину прибутку в сумі 3 000 грн перерозподілено на збільшення статутного капіталу.
 Бухгалтерська проводка до операції 2:
 Д-т 44 «Нерозподілені прибутки» 3000 грн
 К-т 40 «Статутний капітал» 3000 грн
Господарська операція 3: від постачальників надійшли і оприбутковані запаси на суму 6 000 грн
 Бухгалтерська проводка до операції 3:
 Д-т 20 «Виробничі запаси» 6000 грн
 К-т 63 «Розрахунки з постачальниками» 6000 грн
Господарська операція 4: перераховано підприємством з поточного рахунку в банку заборгованість за раніше отриманим кредитом на суму 1 000 грн
 Бухгалтерська проводка до операції 4:
 Д-т 60 «Короткострокові позики» 2000 грн
 К-т 31 «Рахунки у банках» 2000 грн

Таблиця 3.6

Шахова оборотна відомість

Д-т \ К-т	К-т	С-до поч. Д-т	Нерозподілені прибутки	Розрахунки з постачальниками	Статутний капітал	Короткострокові позики	Розрах. рахунки в банках	С-до кінц. Д-т
С-до поч. к-т	10000	4000	1000	2000	3000			
Каса	1000					1000	2000	
Рахунки в банках	4000						1000	
Виробничі запаси	3000		6000				9000	
Розрахунки з покупцями та замовниками	2000						2000	
Нерозподілені прибутки				3000				
Короткострокові позики						2000		
С-до кінц. К-т		1000	7000	5000	1000			14000

Д-т 30 «Каса» 1000 грн
 К-т 31 «Рахунки у банках» 1000 грн
Господарська операція 2: за рішенням зборів засновників підприємства частину прибутку в сумі 3 000 грн перерозподілено на збільшення статутного капіталу.
 Бухгалтерська проводка до операції 2:
 Д-т 44 «Нерозподілені прибутки» 3000 грн
 К-т 40 «Статутний капітал» 3000 грн
Господарська операція 3: від постачальників надійшли і оприбутковані запаси на суму 6 000 грн
 Бухгалтерська проводка до операції 3:
 Д-т 20 «Виробничі запаси» 6000 грн
 К-т 63 «Розрахунки з постачальниками» 6000 грн
Господарська операція 4: перераховано підприємством з поточного рахунку в банку заборгованість за раніше отриманим кредитом на суму 1 000 грн
 Бухгалтерська проводка до операції 4:
 Д-т 60 «Короткострокові позики» 2000 грн
 К-т 31 «Рахунки у банках» 2000 грн

Таблиця 3.6

Шахова оборотна відомість

Д-т \ К-т	К-т	С-до поч. Д-т	Нерозподілені прибутки	Розрахунки з постачальниками	Статутний капітал	Короткострокові позики	Розрах. рахунки в банках	С-до кінц. Д-т
С-до поч. к-т	10000	4000	1000	2000	3000			
Каса	1000						1000	2000
Рахунки в банках	4000							1000
Виробничі запаси	3000		6000				9000	
Розрахунки з покупцями та замовниками	2000							2000
Нерозподілені прибутки					3000			
Короткострокові позики						2000		
С-до кінц. К-т		1000	7000	5000	1000			14000

Принцип заповнення шахової оборотної відомості наступний:

1. В першому рядку і в першій графі зазначаємо назви рахунків.
2. В другому рядку і в другій графі відображаємо суми залишків за відповідними рахунками: за дебетовими – у графі, за кредитовими – у рядку.
3. Відображаємо суми кореспонденцій на перетині відповідних графі і рядка: за *дебетовим рахунком*, який знаходиться у відповідному рядку і за *кредитовим рахунком*, який знаходиться у відповідній графі.
4. Відобразивши всі операції, підраховуємо дебетові і кредитові обороти та відповідні кінцеві залишки за кожним рахунком.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення бухгалтерського рахунку.
2. Який порядок визначення сальдо на рахунках бухгалтерського обліку?
3. Поясніть економічну суть і значення подвійного запису.
4. Дайте порівняльну характеристику хронологічному і синтетичному обліку.
5. Дайте характеристику синтетичним і аналітичним рахункам.
6. Яке призначення синтетичного та аналітичного облік?
7. Класифікуйте рахунки за економічним змістом.
8. Якою є класифікація рахунків за призначенням і структурою?
9. У чому полягають особливості обліку на позабалансових рахунках?
10. Поясніть призначення Плану рахунків бухгалтерського обліку.
11. У чому полягає узгодженість Плану рахунків із фінансовою звітністю?
12. Розкрийте зміст та структуру діючого в Україні Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Принцип заповнення шахової оборотної відомості наступний:

1. В першому рядку і в першій графі зазначаємо назви рахунків.
2. В другому рядку і в другій графі відображаємо суми залишків за відповідними рахунками: за дебетовими – у графі, за кредитовими – у рядку.
3. Відображаємо суми кореспонденцій на перетині відповідних графі і рядка: за *дебетовим рахунком*, який знаходиться у відповідному рядку і за *кредитовим рахунком*, який знаходиться у відповідній графі.
4. Відобразивши всі операції, підраховуємо дебетові і кредитові обороти та відповідні кінцеві залишки за кожним рахунком.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення бухгалтерського рахунку.
2. Який порядок визначення сальдо на рахунках бухгалтерського обліку?
3. Поясніть економічну суть і значення подвійного запису.
4. Дайте порівняльну характеристику хронологічному і синтетичному обліку.
5. Дайте характеристику синтетичним і аналітичним рахункам.
6. Яке призначення синтетичного та аналітичного облік?
7. Класифікуйте рахунки за економічним змістом.
8. Якою є класифікація рахунків за призначенням і структурою?
9. У чому полягають особливості обліку на позабалансових рахунках?
10. Поясніть призначення Плану рахунків бухгалтерського обліку.
11. У чому полягає узгодженість Плану рахунків із фінансовою звітністю?
12. Розкрийте зміст та структуру діючого в Україні Плану рахунків бухгалтерського обліку.

13. Якою є побудова оборотної відомості за синтетичними рахунками?
14. У чому полягає сутність шахового принципу побудови оборотних відомостей?

Проблемні питання

1. Пояснити неможливість застосування подвійного запису в позабалансових рахунках.
2. Переваги і недоліки оборотної відомості на паперових та електронних носіях інформації.
3. Шляхи удосконалення плану рахунків.
4. Перспективи розвитку видів оборотної відомості.
5. У чому полягає необхідність розробки та використання окремих Планів рахунків для різних секторів економіки?

13. Якою є побудова оборотної відомості за синтетичними рахунками?
14. У чому полягає сутність шахового принципу побудови оборотних відомостей?

Проблемні питання

1. Пояснити неможливість застосування подвійного запису в позабалансових рахунках.
2. Переваги і недоліки оборотної відомості на паперових та електронних носіях інформації.
3. Шляхи удосконалення плану рахунків.
4. Перспективи розвитку видів оборотної відомості.
5. У чому полягає необхідність розробки та використання окремих Планів рахунків для різних секторів економіки?

ТЕМА 4 ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ

Питання до розгляду

- 4.1. Оцінка як система вартісного виміру: поняття, значення, методи.
- 4.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку: поняття, значення, види, класифікація витрат.
- 4.3. Оцінка і калькулювання при відображенні в обліку.
 - 4.3.1. Процеси діяльності суб'єкта господарювання і характеристика кругообороту засобів підприємства
 - 4.3.2. Облік процесу придбання засобів виробництва
 - 4.3.3. Облік процесу виробництва та формування собівартості готової продукції
 - 4.3.4. Облік процесу реалізації готової продукції і формування фінансових результатів.

Ключові терміни: оцінка, справедлива вартість, історична собівартість, теперішня вартість, дисконтована вартість, залишкова вартість, первісна вартість, чиста ціна реалізації, калькулювання, калькуляція, витрати, метод калькулювання, придбання, виробництво, виробнича собівартість виготовленої продукції, собівартість реалізованої продукції, транспортно-заготівельні витрати, прибуток, збиток, фінансовий результат.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено Нака-

ТЕМА 4 ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ

Питання до розгляду

- 4.1. Оцінка як система вартісного виміру: поняття, значення, методи.
- 4.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку: поняття, значення, види, класифікація витрат.
- 4.3. Оцінка і калькулювання при відображенні в обліку.
 - 4.3.1. Процеси діяльності суб'єкта господарювання і характеристика кругообороту засобів підприємства
 - 4.3.2. Облік процесу придбання засобів виробництва
 - 4.3.3. Облік процесу виробництва та формування собівартості готової продукції
 - 4.3.4. Облік процесу реалізації готової продукції і формування фінансових результатів.

Ключові терміни: оцінка, справедлива вартість, історична собівартість, теперішня вартість, дисконтована вартість, залишкова вартість, первісна вартість, чиста ціна реалізації, калькулювання, калькуляція, витрати, метод калькулювання, придбання, виробництво, виробнича собівартість виготовленої продукції, собівартість реалізованої продукції, транспортно-заготівельні витрати, прибуток, збиток, фінансовий результат.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено Нака-

зом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07 липня 1999 р. № 163. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV.

6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку: 3 «Звіт про фінансові результати», 5 «Звіт про власний капітал», 10 «Дебіторська заборгованість», 11 «Зобов'язання», 15 «Дохід».

4.1. Оцінка як система вартісного виміру: поняття, значення, методи

Оцінка господарських засобів – спосіб переведення натуральних показників у грошові. Однією з особливостей бухгалтерського обліку є обов'язкове застосування в ньому грошового вимірника, що необхідно для отримання узагальнених показників про господарські засоби і їх джерела. Об'єкти, що не мають грошової оцінки, в бухгалтерському обліку не відображаються (земля, поклади корисних копалин, води, ліс та ін.). Точність даних бухгалтерського обліку залежить від об'єктивної оцінки, яка базується на науково-

зом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07 липня 1999 р. № 163. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV.

6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку: 3 «Звіт про фінансові результати», 5 «Звіт про власний капітал», 10 «Дебіторська заборгованість», 11 «Зобов'язання», 15 «Дохід».

4.1. Оцінка як система вартісного виміру: поняття, значення, методи

Оцінка господарських засобів – спосіб переведення натуральних показників у грошові. Однією з особливостей бухгалтерського обліку є обов'язкове застосування в ньому грошового вимірника, що необхідно для отримання узагальнених показників про господарські засоби і їх джерела. Об'єкти, що не мають грошової оцінки, в бухгалтерському обліку не відображаються (земля, поклади корисних копалин, води, ліс та ін.). Точність даних бухгалтерського обліку залежить від об'єктивної оцінки, яка базується на науково-

обґрунтованих методах, способах і прийомах її проведення. Основними вимогами, що пред'являються до оцінки, є її реальність і єдність. Реальність оцінки забезпечує точність грошових показників, відображення в них дійсної величини об'єктів обліку. Єдність оцінки полягає в тому, що у підприємствах різних галузей економіки однакові об'єкти обліку мають одну і ту ж оцінку. Це забезпечує зіставність однойменних показників для аналітичних розрахунків.

Стаття 4 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» одним із принципів бухгалтерського обліку визначає єдиний грошовий вимірник.

Єдиний грошовий вимірник – це вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Оцінка є складовою методу бухгалтерського обліку і тісно пов'язана з іншими його елементами: балансом, документацією і інвентаризацією, рахунками бухгалтерського обліку, калькуляцією.

Оцінку можна охарактеризувати як процес визначення вартості об'єкта, за якими повинні визначатися і відображатися статті у фінансовій звітності.

Об'єктами оцінки в бухгалтерському обліку є основні засоби, нематеріальні активи, капітальні і фінансові інвестиції, запаси, дебіторська заборгованість, довгострокові і поточні зобов'язання. Процес оцінки є процедурою привласнення об'єктами бухгалтерського обліку певних грошових величин, які використовуються для підсумкової оцінки активів і зобов'язань.

Технологія оцінки – послідовність процесу оцінки вартості активів і зобов'язань, яка містить такі етапи: визначення об'єкта; цілі і функції оцінки; розробку способів оцінки; обґрунтування найефективнішого способу оцінки з метою визначення достовірної вартості майна і зобов'язань.

Принцип обліку за собівартістю вважається загальноприйнятою оцінкою активів підприємства. Згідно з цим принципом активи оцінюються за первісною вартістю, яку називають фактичною (історичною) собівартістю. Вона визначається у момент придбання активу, заноситься в «історію» об'єкта обліку і є незмінною впродовж терміну корисного використання даного об'єкта, за винятком випадків його переоцінки. Національними стандартами бухгалтерського обліку України встановлені різні правила визначення первісної вартості активів підприємства (рис. 4.1).

обґрунтованих методах, способах і прийомах її проведення. Основними вимогами, що пред'являються до оцінки, є її реальність і єдність. Реальність оцінки забезпечує точність грошових показників, відображення в них дійсної величини об'єктів обліку. Єдність оцінки полягає в тому, що у підприємствах різних галузей економіки однакові об'єкти обліку мають одну і ту ж оцінку. Це забезпечує зіставність однойменних показників для аналітичних розрахунків.

Стаття 4 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» одним із принципів бухгалтерського обліку визначає єдиний грошовий вимірник.

Єдиний грошовий вимірник – це вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Оцінка є складовою методу бухгалтерського обліку і тісно пов'язана з іншими його елементами: балансом, документацією і інвентаризацією, рахунками бухгалтерського обліку, калькуляцією.

Оцінку можна охарактеризувати як процес визначення вартості об'єкта, за якими повинні визначатися і відображатися статті у фінансовій звітності.

Об'єктами оцінки в бухгалтерському обліку є основні засоби, нематеріальні активи, капітальні і фінансові інвестиції, запаси, дебіторська заборгованість, довгострокові і поточні зобов'язання. Процес оцінки є процедурою привласнення об'єктами бухгалтерського обліку певних грошових величин, які використовуються для підсумкової оцінки активів і зобов'язань.

Технологія оцінки – послідовність процесу оцінки вартості активів і зобов'язань, яка містить такі етапи: визначення об'єкта; цілі і функції оцінки; розробку способів оцінки; обґрунтування найефективнішого способу оцінки з метою визначення достовірної вартості майна і зобов'язань.

Принцип обліку за собівартістю вважається загальноприйнятою оцінкою активів підприємства. Згідно з цим принципом активи оцінюються за первісною вартістю, яку називають фактичною (історичною) собівартістю. Вона визначається у момент придбання активу, заноситься в «історію» об'єкта обліку і є незмінною впродовж терміну корисного використання даного об'єкта, за винятком випадків його переоцінки. Національними стандартами бухгалтерського обліку України встановлені різні правила визначення первісної вартості активів підприємства (рис. 4.1).

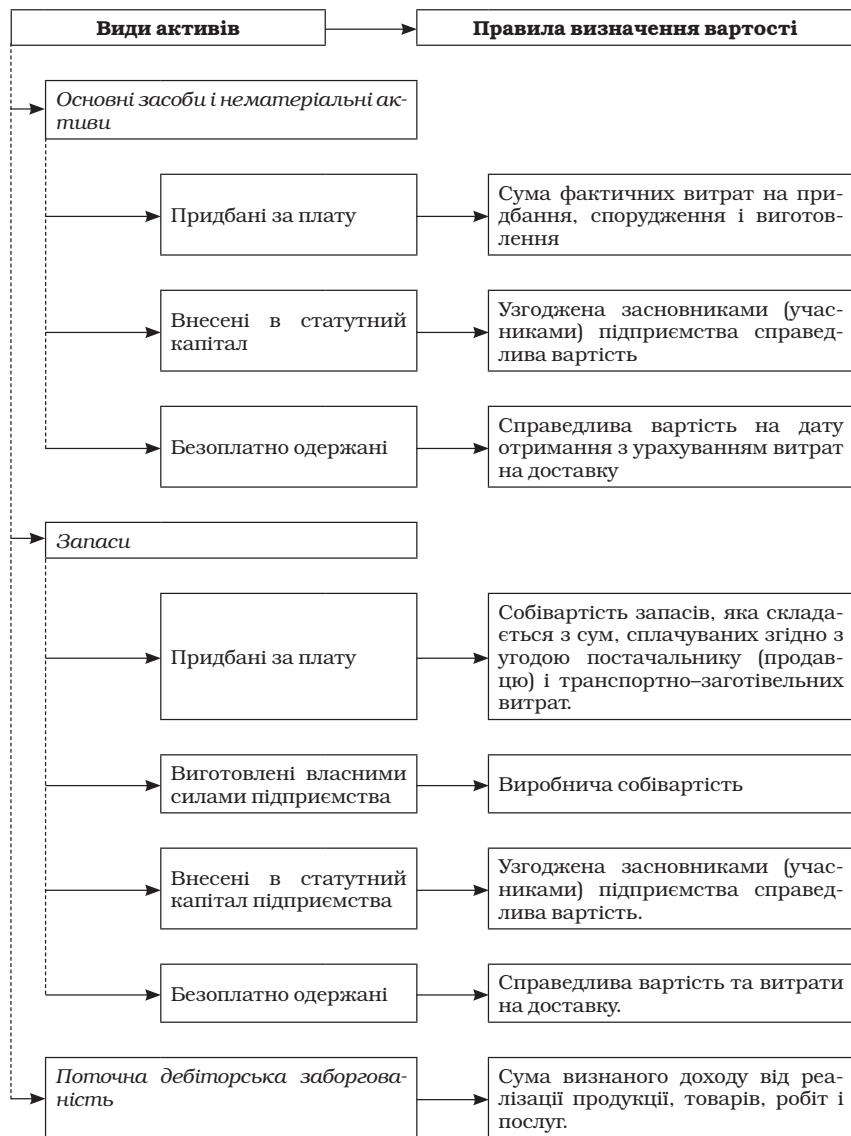


Рис. 4.1. Правила визначення вартості активів

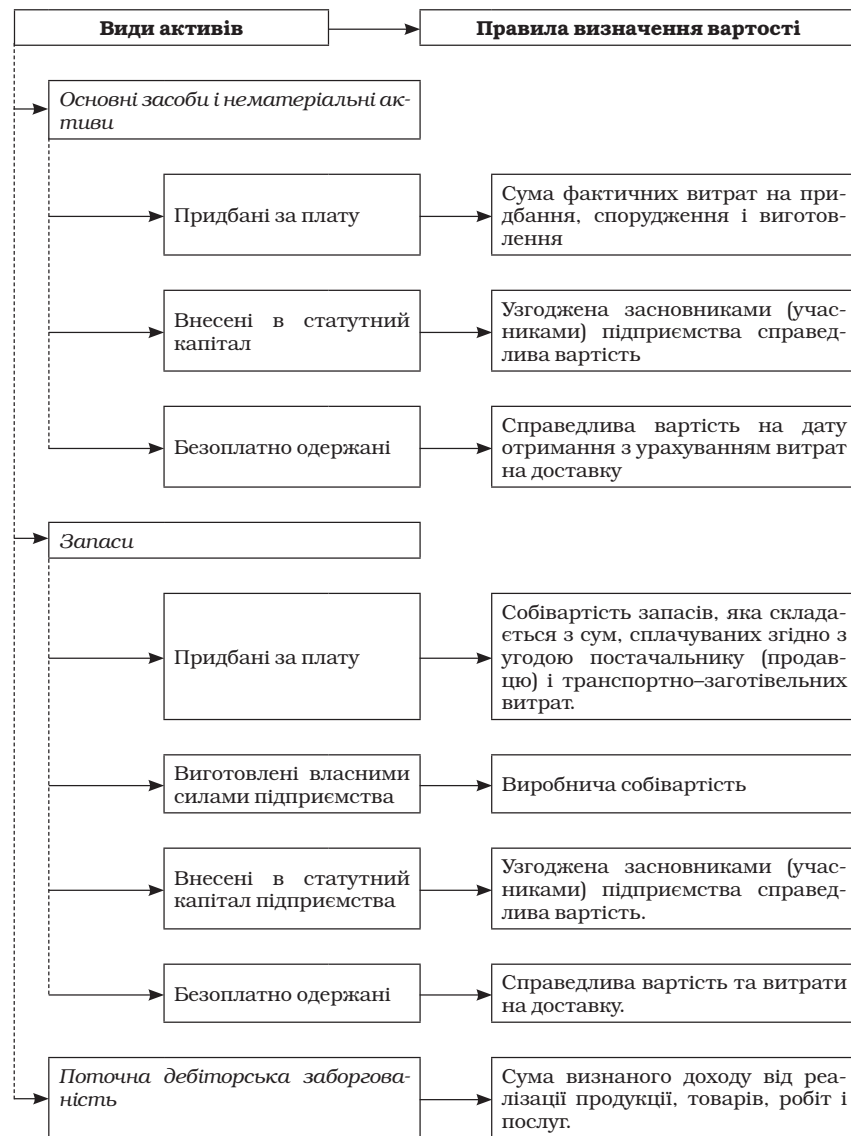


Рис. 4.1. Правила визначення вартості активів

Унаслідок різних факторів вартість активів підприємства може змінюватися, тому найважливішим моментом у технології оцінки є встановлення дати оцінки.

Дата оцінки – це точно зафіксований момент часу, на який здійснюється оцінка. Оцінка може бути здійснена на дату придбання або вибуття об'єкта, на дату складання балансів (вступного, поточного, консолідованого, ліквідаційного та ін.).

П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» дає таке визначення справедливої вартості: *справедлива вартість* – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Крім первісної вартості, в бухгалтерському обліку використовуються інші методи оцінок, економічний зміст яких наведено на рис. 4.2.

За наявності активного ринку базою для визначення справедливої вартості є ринкова вартість, яка залежить від попиту і пропозиції. У практичній діяльності для визначення справедливої вартості використовується ціна останньої аналогічної операції, якщо з моменту її проведення не відбулося істотних змін економічних умов. Інформацію про ринкову вартість можна одержати від заводів-виробників, з прайс-листів посередників, в агентствах нерухомості, у міському відділі цін і т.д.

Що стосується зобов'язань, то вони в основному враховуються за фактичною собівартістю їх придбання, тобто в сумі економічних вигод, одержаних підприємством у результаті утворення боргового зобов'язання, або в сумі нарахувань, у результаті яких утворилося зобов'язання (зарплата, відрахування до фондів пенсійного і соціального страхування та ін.).

Використовуючи П(С)БО, методи оцінки активів і зобов'язань підприємство визначає самостійно і відображає в наказі про облікову політику.

Основні вимоги до оцінки: реальність, доречність, своєчасність, єдність і обачність.

Реальна оцінка забезпечує відображення в грошовому вимірнику дійсної величини активів і зобов'язань за фактичною (історичною) собівартістю. При цьому вона базується на чіткій законодавчій регламентації порядку створення і використання фондів і резервів, систематичній перевірці розрахунків з банками, поставальниками і покупцями, дебіторами і кредиторами.

Унаслідок різних факторів вартість активів підприємства може змінюватися, тому найважливішим моментом у технології оцінки є встановлення дати оцінки.

Дата оцінки – це точно зафіксований момент часу, на який здійснюється оцінка. Оцінка може бути здійснена на дату придбання або вибуття об'єкта, на дату складання балансів (вступного, поточного, консолідованого, ліквідаційного та ін.).

П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» дає таке визначення справедливої вартості: *справедлива вартість* – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Крім первісної вартості, в бухгалтерському обліку використовуються інші методи оцінок, економічний зміст яких наведено на рис. 4.2.

За наявності активного ринку базою для визначення справедливої вартості є ринкова вартість, яка залежить від попиту і пропозиції. У практичній діяльності для визначення справедливої вартості використовується ціна останньої аналогічної операції, якщо з моменту її проведення не відбулося істотних змін економічних умов. Інформацію про ринкову вартість можна одержати від заводів-виробників, з прайс-листів посередників, в агентствах нерухомості, у міському відділі цін і т.д.

Що стосується зобов'язань, то вони в основному враховуються за фактичною собівартістю їх придбання, тобто в сумі економічних вигод, одержаних підприємством у результаті утворення боргового зобов'язання, або в сумі нарахувань, у результаті яких утворилося зобов'язання (зарплата, відрахування до фондів пенсійного і соціального страхування та ін.).

Використовуючи П(С)БО, методи оцінки активів і зобов'язань підприємство визначає самостійно і відображає в наказі про облікову політику.

Основні вимоги до оцінки: реальність, доречність, своєчасність, єдність і обачність.

Реальна оцінка забезпечує відображення в грошовому вимірнику дійсної величини активів і зобов'язань за фактичною (історичною) собівартістю. При цьому вона базується на чіткій законодавчій регламентації порядку створення і використання фондів і резервів, систематичній перевірці розрахунків з банками, поставальниками і покупцями, дебіторами і кредиторами.

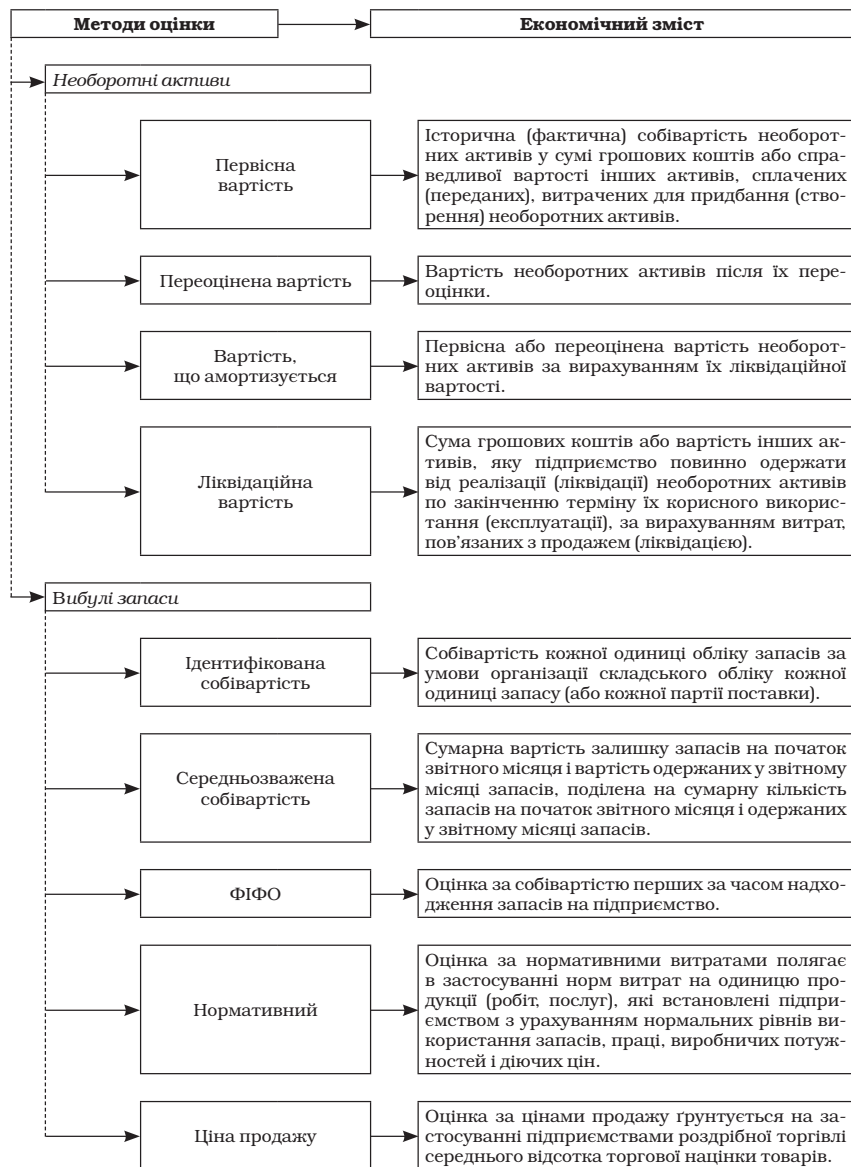


Рис. 4.2. Економічний зміст методів оцінки активів

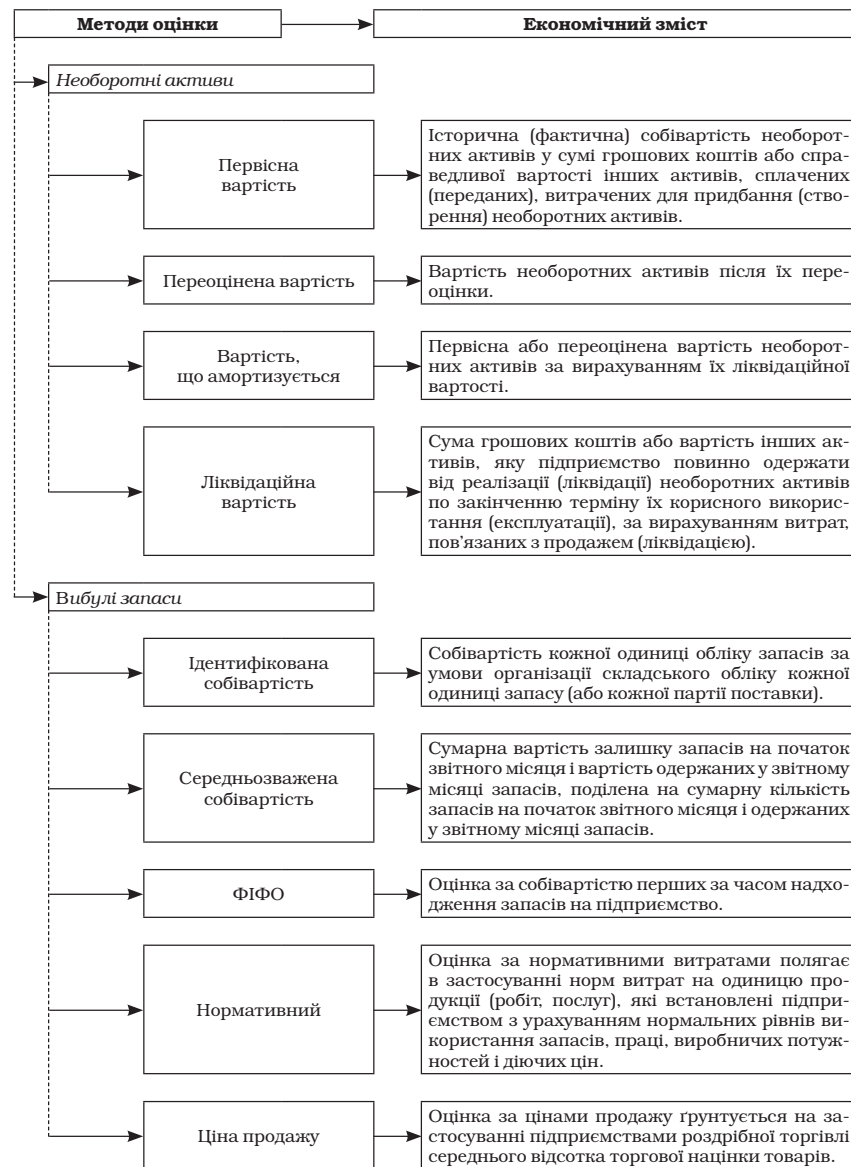


Рис. 4.2. Економічний зміст методів оцінки активів

Доречність оцінки проявляється рівнем задоволення зацікавлених користувачів і здатністю вплинути на управлінські рішення. Щоб не втратити доцільність, оцінка повинна здійснюватися своєчасно.

Вимога до єдності оцінки полягає в однаковому грошовому вимірнику однорідних засобів різних підприємств і незмінності методики оцінки впродовж тривалого періоду. Дуже важливо, щоб оцінка забезпечувала порівняння об'єктів обліку в різні періоди часу з метою виявлення тенденцій зміни у фінансовому стані і фінансових результатах діяльності підприємства.

Сутність вимоги «обачність» полягає в тому, що оцінка активів і доходів не повинна бути завищеною, а зобов'язань і витрат – заниженою.

4.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку: поняття, значення, види, класифікація витрат

Витрати як економічна категорія є процесом споживання матеріальних, нематеріальних, трудових та фінансових ресурсів для здійснення господарської та будь-якої іншої діяльності для досягнення поставлених цілей (отримання прибутку, задоволення потреб членів кооперацій, спілок, суспільних та політичних інтересів тощо).

П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає *витрати* як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Виражені в грошовій формі поточні витрати є *собівартістю*, яка виступає одним з основних показників діяльності підприємства.

Відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку *собівартість* – це витрати у вартісному вираженні, пов'язані з виробництвом і придбанням певного активу.

Для визначення собівартості використовується спосіб, який називається калькуляцією. *Калькуляція* (лат. *calculatio* – обчислення) – бухгалтерська категорія, яка є способом групування витрат,

Доречність оцінки проявляється рівнем задоволення зацікавлених користувачів і здатністю вплинути на управлінські рішення. Щоб не втратити доцільність, оцінка повинна здійснюватися своєчасно.

Вимога до єдності оцінки полягає в однаковому грошовому вимірнику однорідних засобів різних підприємств і незмінності методики оцінки впродовж тривалого періоду. Дуже важливо, щоб оцінка забезпечувала порівняння об'єктів обліку в різні періоди часу з метою виявлення тенденцій зміни у фінансовому стані і фінансових результатах діяльності підприємства.

Сутність вимоги «обачність» полягає в тому, що оцінка активів і доходів не повинна бути завищеною, а зобов'язань і витрат – заниженою.

4.2. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку: поняття, значення, види, класифікація витрат

Витрати як економічна категорія є процесом споживання матеріальних, нематеріальних, трудових та фінансових ресурсів для здійснення господарської та будь-якої іншої діяльності для досягнення поставлених цілей (отримання прибутку, задоволення потреб членів кооперацій, спілок, суспільних та політичних інтересів тощо).

П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає *витрати* як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Виражені в грошовій формі поточні витрати є *собівартістю*, яка виступає одним з основних показників діяльності підприємства.

Відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку *собівартість* – це витрати у вартісному вираженні, пов'язані з виробництвом і придбанням певного активу.

Для визначення собівартості використовується спосіб, який називається калькуляцією. *Калькуляція* (лат. *calculatio* – обчислення) – бухгалтерська категорія, яка є способом групування витрат,

визначення собівартості отриманих матеріальних цінностей, виготовленої продукції і виконаних робіт та визначається як:

- 1) обчислення в єдиному грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу;
- 2) обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг).

Калькуляція – це спосіб групування витрат для обчислення собівартості одиниці придбаних запасів, виробленої і реалізованої продукції, виконаних робіт і наданих послуг

В залежності від часу складання і призначення калькуляції бувають *планові* і *звітні*.

Планові (нормативні) складають на основі прогресивних норм витрачання засобів виробництва і робочого часу і використовують як вихідні дані при встановленні цін.

Звітні калькуляції, складені за даними бухгалтерського обліку, відображають фактичні витрати.

Калькулювання собівартості продукції – це процес обчислення вартості об'єкта обліку, який здійснюється різними методами в залежності від виду, типу і характеру організації виробництва.

Калькулювання здійснюється у всіх господарських процесах. Так, у процесі постачання визначається собівартість одиниці придбаних виробничих запасів.

У процесі виробництва калькулюванню підлягає виробнича собівартість одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг). Остання використовується для оцінки реалізованої продукції (робіт, послуг) в процесі реалізації. Звідси з'являється такий термін, як «собівартість реалізації», який є ключовим для обчислення бази оподаткування податком на прибуток відповідно до нового Податкового кодексу України, чинного з 01.04.2011 року.

Складовою процесу калькулювання є калькуляційний облік – система аналітичного обліку витрат на виробництво в інтересах достовірного і точного калькулювання, основною задачею якого є повне відокремлення прямих та непрямих витрат за об'єктами калькулювання.

Поеднання системи калькуляційного обліку та калькуляції здійснюється при застосуванні того чи іншого методу калькулювання. Метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного об-

визначення собівартості отриманих матеріальних цінностей, виготовленої продукції і виконаних робіт та визначається як:

- 1) обчислення в єдиному грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу;
- 2) обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг).

Калькуляція – це спосіб групування витрат для обчислення собівартості одиниці придбаних запасів, виробленої і реалізованої продукції, виконаних робіт і наданих послуг

В залежності від часу складання і призначення калькуляції бувають *планові* і *звітні*.

Планові (нормативні) складають на основі прогресивних норм витрачання засобів виробництва і робочого часу і використовують як вихідні дані при встановленні цін.

Звітні калькуляції, складені за даними бухгалтерського обліку, відображають фактичні витрати.

Калькулювання собівартості продукції – це процес обчислення вартості об'єкта обліку, який здійснюється різними методами в залежності від виду, типу і характеру організації виробництва.

Калькулювання здійснюється у всіх господарських процесах. Так, у процесі постачання визначається собівартість одиниці придбаних виробничих запасів.

У процесі виробництва калькулюванню підлягає виробнича собівартість одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг). Остання використовується для оцінки реалізованої продукції (робіт, послуг) в процесі реалізації. Звідси з'являється такий термін, як «собівартість реалізації», який є ключовим для обчислення бази оподаткування податком на прибуток відповідно до нового Податкового кодексу України, чинного з 01.04.2011 року.

Складовою процесу калькулювання є калькуляційний облік – система аналітичного обліку витрат на виробництво в інтересах достовірного і точного калькулювання, основною задачею якого є повне відокремлення прямих та непрямих витрат за об'єктами калькулювання.

Поеднання системи калькуляційного обліку та калькуляції здійснюється при застосуванні того чи іншого методу калькулювання. Метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного об-

ліку витрат на виробництво та прийомів обчислення собівартості калькуляційних об'єктів.

Методи калькулювання відрізняються методикою калькуляційного обліку та способами калькуляції. У вітчизняній літературі найчастіше зустрічаються *простий, позамовний, попередільний, нормативний методи*.

Простий метод використовується на моновиробництвах (виробництво електроенергії, видобування нафти, вугілля та ін.), де всі витрати безпосередньо відносяться на виготовлений продукт.

Собівартість одиниці продукції калькулюється шляхом розподілу витрат на кількість виготовленої продукції.

Попередільний (попроцесний) метод використовується у послідовних виробництвах (коли один технологічний процес настає за іншим), де він розділяється на окремі частини – переділи (процеси) і за кожним із них окремо обчислюються витрати. При цьому витрати обліковуються за кожним переділом (цехом), передаються із переділу в переділ (із цеху в цех), і на останньому калькулюють собівартість виготовленої продукції.

Позамовний метод використовується у складних паралельних виробництвах, коли в ряді основних цехів паралельно виготовляють окремі частини, вузли, а потім збирають у загальному цеху. Собівартість одиниці виробу визначається шляхом розподілу всіх витрат на кількість виготовлених на замовлення виробів.

Нормативний метод полягає у визначенні фактичної собівартості виробленого продукту як алгебраїчна сума витрат за нормами, відхилень від норм, а також змін норм.

При *нормативному методі* собівартість продукції визначається шляхом додавання нормативних витрат та виявлених відхилень від норм при обчисленні фактичної собівартості.

Собівартість продукції залежно від обсягу витрат, що включаються в неї, поділяється на: технологічну, виробничу, повну собівартість готової і реалізованої продукції.

Технологічна собівартість – прямі витрати на сировину, матеріали, енергію, оплату праці з нарахуваннями.

Виробнича собівартість – технологічна собівартість плюс загальновиробничі витрати.

Підприємство з метою аналізу впливу адміністративних витрат на фінансовий результат може визначати повну собівартість готової продукції, яка включає виробничу плюс адміністративні

ліку витрат на виробництво та прийомів обчислення собівартості калькуляційних об'єктів.

Методи калькулювання відрізняються методикою калькуляційного обліку та способами калькуляції. У вітчизняній літературі найчастіше зустрічаються *простий, позамовний, попередільний, нормативний методи*.

Простий метод використовується на моновиробництвах (виробництво електроенергії, видобування нафти, вугілля та ін.), де всі витрати безпосередньо відносяться на виготовлений продукт.

Собівартість одиниці продукції калькулюється шляхом розподілу витрат на кількість виготовленої продукції.

Попередільний (попроцесний) метод використовується у послідовних виробництвах (коли один технологічний процес настає за іншим), де він розділяється на окремі частини – переділи (процеси) і за кожним із них окремо обчислюються витрати. При цьому витрати обліковуються за кожним переділом (цехом), передаються із переділу в переділ (із цеху в цех), і на останньому калькулюють собівартість виготовленої продукції.

Позамовний метод використовується у складних паралельних виробництвах, коли в ряді основних цехів паралельно виготовляють окремі частини, вузли, а потім збирають у загальному цеху. Собівартість одиниці виробу визначається шляхом розподілу всіх витрат на кількість виготовлених на замовлення виробів.

Нормативний метод полягає у визначенні фактичної собівартості виробленого продукту як алгебраїчна сума витрат за нормами, відхилень від норм, а також змін норм.

При *нормативному методі* собівартість продукції визначається шляхом додавання нормативних витрат та виявлених відхилень від норм при обчисленні фактичної собівартості.

Собівартість продукції залежно від обсягу витрат, що включаються в неї, поділяється на: технологічну, виробничу, повну собівартість готової і реалізованої продукції.

Технологічна собівартість – прямі витрати на сировину, матеріали, енергію, оплату праці з нарахуваннями.

Виробнича собівартість – технологічна собівартість плюс загальновиробничі витрати.

Підприємство з метою аналізу впливу адміністративних витрат на фінансовий результат може визначати повну собівартість готової продукції, яка включає виробничу плюс адміністративні

витрати. Повна собівартість реалізованої продукції є повною собівартістю готової продукції плюс витрати на її збут.

Витрати, що входять у собівартість продукції, можна згрупувати за декількома ознаками (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Класифікація витрат виробництва

Ознаки	Групи витрат
Місце виникнення	в основному виробництві, цеху, бригаді
	у допоміжних та підсобних виробництвах
	в інших виробництвах
Вид витрат	за елементами
	за статтями витрат
Спосіб включення до собівартості	прямі
	непрямі
Відношення до виробничого процесу	основні
	накладні
Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат	умовно-змінні
	умовно-постійні
Структура витрат	одноеlementні (прості)
	комплексні (складні)

Національні стандарти бухгалтерського обліку передбачають облік тільки виробничої собівартості. Проте вплив адміністративних витрат і витрат на збут на фінансовий результат може бути настільки значним, що при зниженні планової виробничої собівартості підприємство, зрештою, може одержати збиток. Тому в рамках управлінського обліку розрахунки повної собівартості виробленої і реалізованої продукції обов'язкові.

Місце виникнення витрат – структурний підрозділ підприємства (цех, бригада, дільниця, відділ та ін.), де здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів.

Класифікація витрат за місцями виникнення має значення для нормування витрат і контролю за їх здійсненням, обчислення виробничої собівартості в структурних підрозділах основного, допоміжного та іншого виробництва підприємства.

витрати. Повна собівартість реалізованої продукції є повною собівартістю готової продукції плюс витрати на її збут.

Витрати, що входять у собівартість продукції, можна згрупувати за декількома ознаками (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Класифікація витрат виробництва

Ознаки	Групи витрат
Місце виникнення	в основному виробництві, цеху, бригаді
	у допоміжних та підсобних виробництвах
	в інших виробництвах
Вид витрат	за елементами
	за статтями витрат
Спосіб включення до собівартості	прямі
	непрямі
Відношення до виробничого процесу	основні
	накладні
Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат	умовно-змінні
	умовно-постійні
Структура витрат	одноеlementні (прості)
	комплексні (складні)

Національні стандарти бухгалтерського обліку передбачають облік тільки виробничої собівартості. Проте вплив адміністративних витрат і витрат на збут на фінансовий результат може бути настільки значним, що при зниженні планової виробничої собівартості підприємство, зрештою, може одержати збиток. Тому в рамках управлінського обліку розрахунки повної собівартості виробленої і реалізованої продукції обов'язкові.

Місце виникнення витрат – структурний підрозділ підприємства (цех, бригада, дільниця, відділ та ін.), де здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів.

Класифікація витрат за місцями виникнення має значення для нормування витрат і контролю за їх здійсненням, обчислення виробничої собівартості в структурних підрозділах основного, допоміжного та іншого виробництва підприємства.

Групування витрат за їх видами необхідне для відображення у фінансовій звітності витрат за економічними елементами.

Проте з метою планування організації аналітичного обліку витрат і аналізу собівартості, витрати необхідно групувати за *калькуляційними статтями (статтям витрат)*. Це групування більш деталізоване, наприклад, прямі матеріальні витрати в промисловості необхідно деталізувати, виділяючи такі статті калькуляції: сировина і матеріали; купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби; паливо і енергія на технологічні цілі; роботи і послуги, виконані сторонніми організаціями.

Класифікація витрат за економічними елементами є єдиною для всіх економічних галузей (промисловості, сільського господарства, будівництва, торгівлі). Класифікація витрат за калькуляційними статтями має в кожній галузі особливості, обумовлені специфікою технологічного процесу. У зв'язку з цим відповідні міністерства розробили для підприємств різних галузей Методичні рекомендації з формування собівартості. У них подано перелік методів обліку виробничих витрат, статей і методів калькуляції собівартості. Кожне підприємство з урахуванням специфіки діяльності самостійно визначає методи обліку витрат, перелік статей і методику калькуляції.

За способом включення в собівартість витрати поділяються на прямі і непрямі.

Прямими називають витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретних видів продукції, виконанням робіт (послуг) і можуть бути прямо включені в їх собівартість. До них відносять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати.

До *непрямих* відносять витрати, які мають загальний характер для виробництва кількох видів продукції і в момент здійснення їх неможливо віднести на конкретний вид продукції (робіт, послуг). Такі витрати розподіляються між окремими видами продукції (робіт, послуг) непрямим шляхом, згідно з обраною підприємством базою розподілу (пропорційно основній зарплаті, прямим витратам та ін.). До них відносять витрати на експлуатацію основних засобів, заробітну плату завідувача цеху, інші загальновиробничі витрати.

Відносно виробничого процесу витрати поділяють на основні та накладні. *Основними* називаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом (виконанням робіт, наданням послуг) і

Групування витрат за їх видами необхідне для відображення у фінансовій звітності витрат за економічними елементами.

Проте з метою планування організації аналітичного обліку витрат і аналізу собівартості, витрати необхідно групувати за *калькуляційними статтями (статтям витрат)*. Це групування більш деталізоване, наприклад, прямі матеріальні витрати в промисловості необхідно деталізувати, виділяючи такі статті калькуляції: сировина і матеріали; купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби; паливо і енергія на технологічні цілі; роботи і послуги, виконані сторонніми організаціями.

Класифікація витрат за економічними елементами є єдиною для всіх економічних галузей (промисловості, сільського господарства, будівництва, торгівлі). Класифікація витрат за калькуляційними статтями має в кожній галузі особливості, обумовлені специфікою технологічного процесу. У зв'язку з цим відповідні міністерства розробили для підприємств різних галузей Методичні рекомендації з формування собівартості. У них подано перелік методів обліку виробничих витрат, статей і методів калькуляції собівартості. Кожне підприємство з урахуванням специфіки діяльності самостійно визначає методи обліку витрат, перелік статей і методику калькуляції.

За способом включення в собівартість витрати поділяються на прямі і непрямі.

Прямими називають витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретних видів продукції, виконанням робіт (послуг) і можуть бути прямо включені в їх собівартість. До них відносять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати.

До *непрямих* відносять витрати, які мають загальний характер для виробництва кількох видів продукції і в момент здійснення їх неможливо віднести на конкретний вид продукції (робіт, послуг). Такі витрати розподіляються між окремими видами продукції (робіт, послуг) непрямим шляхом, згідно з обраною підприємством базою розподілу (пропорційно основній зарплаті, прямим витратам та ін.). До них відносять витрати на експлуатацію основних засобів, заробітну плату завідувача цеху, інші загальновиробничі витрати.

Відносно виробничого процесу витрати поділяють на основні та накладні. *Основними* називаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом (виконанням робіт, наданням послуг) і

передбачені його технологією. Це вартість сировини, матеріалів, оплата праці основних виробничих робітників, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів та ін. До накладних належать витрати на обслуговування, організацію і управління виробничим процесом, тобто загальновиробничі витрати. Вони не пов'язані з технологією виробництва, проте забезпечують виконання плану виробництва та накладаються (приєднуються) до прямих витрат і в сукупності з ними утворюють виробничу собівартість.

Іноді ототожнюють основні витрати з прямими, а накладні – з непрямими. Не всі основні витрати можна вважати прямими.

Наприклад, амортизація відносно виробничого процесу – основний вид витрат, але часто на практиці її відносять до непрямих, оскільки за допомогою машин і обладнання може бути вироблено кілька видів продукції. Амортизація, наприклад, деревообробних верстатів у столярному виробництві, де виготовляють дверні і віконні блоки, плінтуси та інші вироби, не може бути прямо віднесена на собівартість конкретних виробів. Це необхідно враховувати при плануванні, обліку і калькулюванні собівартості.

Обсяг виробництва по-різному впливає на рівень витрат, і для аналізу цього впливу витрати поділяють на умовно-змінні і умовно-постійні.

Умовно-змінні витрати – це витрати, абсолютна величина яких збільшується із зростанням обсягу випуску продукції або зменшується зі зменшенням обсягу виробництва. До них належать витрати сировини, витрати на оплату праці основних виробничих робітників.

Умовно-постійні витрати – це витрати, абсолютна величина яких залежно від збільшення або зменшення обсягу виробництва залишається постійною або змінюється незначною мірою. До них відносять витрати на утримання будівель, машин і обладнання, амортизацію, заробітну плату працівникам управління цехами і виробничими дільницями і т.п.

Проте провести чітке розмежування витрат на змінні і постійні досить складно, оскільки деякі з них є напівпостійними або напівзмінними. Тому їх називають умовно-змінними або умовно-постійними.

За структурою витрати поділяють на одноелементні (прості) і комплексні (складні).

передбачені його технологією. Це вартість сировини, матеріалів, оплата праці основних виробничих робітників, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів та ін. До накладних належать витрати на обслуговування, організацію і управління виробничим процесом, тобто загальновиробничі витрати. Вони не пов'язані з технологією виробництва, проте забезпечують виконання плану виробництва та накладаються (приєднуються) до прямих витрат і в сукупності з ними утворюють виробничу собівартість.

Іноді ототожнюють основні витрати з прямими, а накладні – з непрямими. Не всі основні витрати можна вважати прямими.

Наприклад, амортизація відносно виробничого процесу – основний вид витрат, але часто на практиці її відносять до непрямих, оскільки за допомогою машин і обладнання може бути вироблено кілька видів продукції. Амортизація, наприклад, деревообробних верстатів у столярному виробництві, де виготовляють дверні і віконні блоки, плінтуси та інші вироби, не може бути прямо віднесена на собівартість конкретних виробів. Це необхідно враховувати при плануванні, обліку і калькулюванні собівартості.

Обсяг виробництва по-різному впливає на рівень витрат, і для аналізу цього впливу витрати поділяють на умовно-змінні і умовно-постійні.

Умовно-змінні витрати – це витрати, абсолютна величина яких збільшується із зростанням обсягу випуску продукції або зменшується зі зменшенням обсягу виробництва. До них належать витрати сировини, витрати на оплату праці основних виробничих робітників.

Умовно-постійні витрати – це витрати, абсолютна величина яких залежно від збільшення або зменшення обсягу виробництва залишається постійною або змінюється незначною мірою. До них відносять витрати на утримання будівель, машин і обладнання, амортизацію, заробітну плату працівникам управління цехами і виробничими дільницями і т.п.

Проте провести чітке розмежування витрат на змінні і постійні досить складно, оскільки деякі з них є напівпостійними або напівзмінними. Тому їх називають умовно-змінними або умовно-постійними.

За структурою витрати поділяють на одноелементні (прості) і комплексні (складні).

Одноелементними (простими) називають витрати, які не можна розкласти на складові частини і які включають тільки один вид витрат – паливо, амортизацію, заробітну плату чи ін.

Комплексні (складні) – складаються з декількох одноелементних (простих), їх можна розчленувати на складові частини. До таких витрат відносять загальновиробничі витрати: оплата праці апарату управління цехами, дільницями, відрахування на соціальні заходи, витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць, амортизація основних засобів загальновиробничого призначення і т.п.

Розглянута класифікація витрат за різними ознаками має велике значення у плануванні та організації обліку фактичної собівартості продукції, робіт і послуг, а також в аналізі витрат з метою виявлення резервів зниження собівартості і поліпшення фінансового стану підприємства.

4.3. Оцінка і калькулювання при відображенні в обліку процесів господарської діяльності

4.3.1. Процеси діяльності суб'єкта господарювання і характеристика кругообігу засобів підприємства

У будь-якому суб'єкті господарювання, що здійснює господарську діяльність, відбувається кругообіг засобів. При цьому останні змінюють свої натуральні та вартісні характеристики. Цей процес

зумовлений наявністю товарно-грошових відносин.

Вперше ідею відображення кругообороту вартостей засобів обґрунтував французький економіст Франсуа Кене (1694–1774) у розробленій ним «Економічній таблиці кругообігу капіталу» (рис. 4.3).

Господарський процес – це сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання.

Господарські процеси або процеси операційного циклу – постачання (придбання), виробництво, реалізація (збут) відображають процес кругообороту капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин.

Одноелементними (простими) називають витрати, які не можна розкласти на складові частини і які включають тільки один вид витрат – паливо, амортизацію, заробітну плату чи ін.

Комплексні (складні) – складаються з декількох одноелементних (простих), їх можна розчленувати на складові частини. До таких витрат відносять загальновиробничі витрати: оплата праці апарату управління цехами, дільницями, відрахування на соціальні заходи, витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць, амортизація основних засобів загальновиробничого призначення і т.п.

Розглянута класифікація витрат за різними ознаками має велике значення у плануванні та організації обліку фактичної собівартості продукції, робіт і послуг, а також в аналізі витрат з метою виявлення резервів зниження собівартості і поліпшення фінансового стану підприємства.

4.3. Оцінка і калькулювання при відображенні в обліку процесів господарської діяльності

4.3.1. Процеси діяльності суб'єкта господарювання і характеристика кругообігу засобів підприємства

У будь-якому суб'єкті господарювання, що здійснює господарську діяльність, відбувається кругообіг засобів. При цьому останні змінюють свої натуральні та вартісні характеристики. Цей процес

зумовлений наявністю товарно-грошових відносин.

Вперше ідею відображення кругообороту вартостей засобів обґрунтував французький економіст Франсуа Кене (1694–1774) у розробленій ним «Економічній таблиці кругообігу капіталу» (рис. 4.3).

Господарський процес – це сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання.

Господарські процеси або процеси операційного циклу – постачання (придбання), виробництво, реалізація (збут) відображають процес кругообороту капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин.

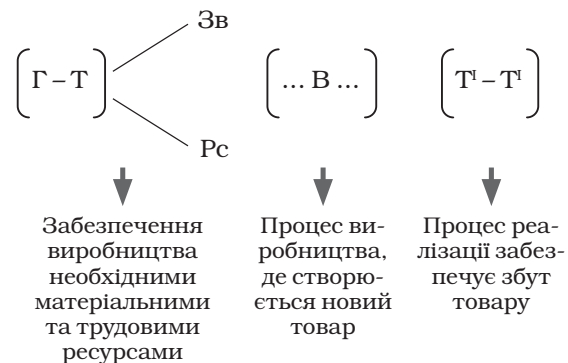


Рис. 4.3. Кругообіг вартостей засобів Ф. Кене

Господарські процеси, які спричиняють зміни в суб'єкті господарювання, можна поділити на три види, що характеризують:

- 1) створення суб'єкта господарювання;
- 2) діяльність суб'єкта господарювання;
- 3) припинення діяльності суб'єкта господарювання.

За *першим видом* господарського процесу виокремлюють:

- заснування суб'єкта господарювання шляхом внесення засновниками внесків у статутний капітал;
- зміну організаційно-правової форми суб'єкта господарювання.

Другий вид характеризується процесами господарської діяльності:

- постачання;
- виробництва;
- збуту (реалізації).

Третій вид пов'язаний із ліквідацією суб'єкта господарювання і включає:

- закриття суб'єкта господарювання за згодою засновників;
- зміну організаційно-правової форми суб'єкта господарювання внаслідок його реорганізації, поділу, дроблення;
- банкрутство суб'єкта господарювання тощо.

Діяльність будь-якого підприємства складається з трьох безперервних взаємопов'язаних господарських процесів:

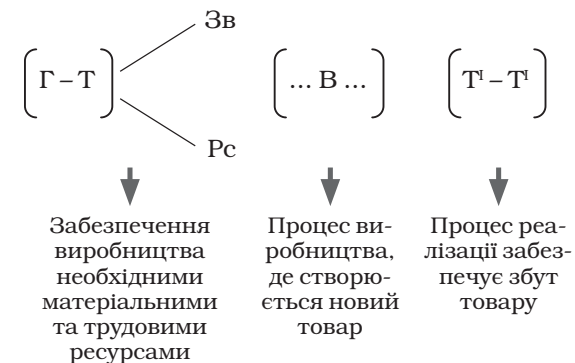


Рис. 4.3. Кругообіг вартостей засобів Ф. Кене

Господарські процеси, які спричиняють зміни в суб'єкті господарювання, можна поділити на три види, що характеризують:

- 1) створення суб'єкта господарювання;
- 2) діяльність суб'єкта господарювання;
- 3) припинення діяльності суб'єкта господарювання.

За *першим видом* господарського процесу виокремлюють:

- заснування суб'єкта господарювання шляхом внесення засновниками внесків у статутний капітал;
- зміну організаційно-правової форми суб'єкта господарювання.

Другий вид характеризується процесами господарської діяльності:

- постачання;
- виробництва;
- збуту (реалізації).

Третій вид пов'язаний із ліквідацією суб'єкта господарювання і включає:

- закриття суб'єкта господарювання за згодою засновників;
- зміну організаційно-правової форми суб'єкта господарювання внаслідок його реорганізації, поділу, дроблення;
- банкрутство суб'єкта господарювання тощо.

Діяльність будь-якого підприємства складається з трьох безперервних взаємопов'язаних господарських процесів:

- *постачання (заготівля)* – придбання засобів і предметів праці різних видів, необхідних для забезпечення виробничих потреб, а також товарів для реалізації;
- *виробництво* – процес виготовлення продукції, надання послуг, виконання робіт;
- *реалізація* – виконання договірних зобов'язань перед замовниками та покупцями, отримання виручки за відвантажену продукцію, виконані роботи, надані послуги. В результаті процесу реалізації підприємство отримує прибуток або збиток.

Економічний зміст кожної стадії кругообороту капіталу відображається в системному бухгалтерському обліку за допомогою рахунків (рис. 4.4.).

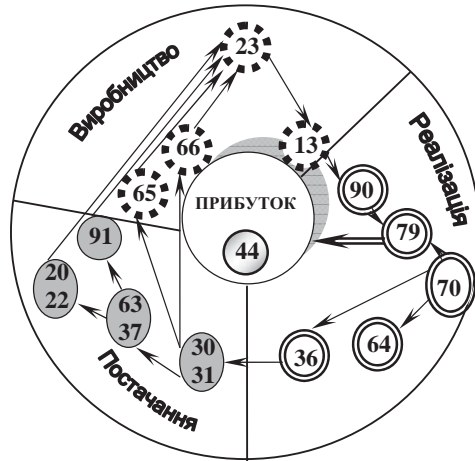


Рис. 4.4. Кругообіг капіталу в системі рахунків (процеси операційного циклу)

Замкнений послідовний рух засобів від одного процесу до іншого в ході діяльності підприємства називається *кругообігом господарських засобів*.

Його можна відобразити за допомогою наступної схеми (рис. 4.5).

- *постачання (заготівля)* – придбання засобів і предметів праці різних видів, необхідних для забезпечення виробничих потреб, а також товарів для реалізації;
- *виробництво* – процес виготовлення продукції, надання послуг, виконання робіт;
- *реалізація* – виконання договірних зобов'язань перед замовниками та покупцями, отримання виручки за відвантажену продукцію, виконані роботи, надані послуги. В результаті процесу реалізації підприємство отримує прибуток або збиток.

Економічний зміст кожної стадії кругообороту капіталу відображається в системному бухгалтерському обліку за допомогою рахунків (рис. 4.4.).

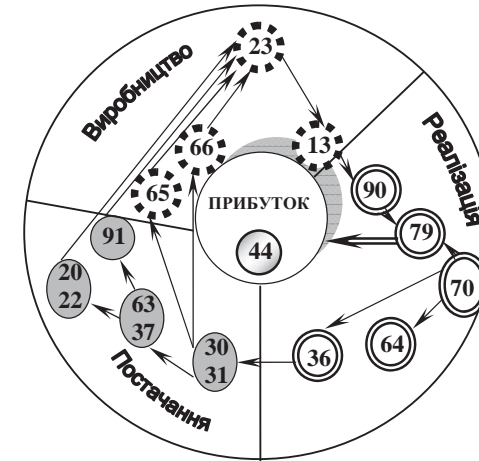


Рис. 4.4. Кругообіг капіталу в системі рахунків (процеси операційного циклу)

Замкнений послідовний рух засобів від одного процесу до іншого в ході діяльності підприємства називається *кругообігом господарських засобів*.

Його можна відобразити за допомогою наступної схеми (рис. 4.5).

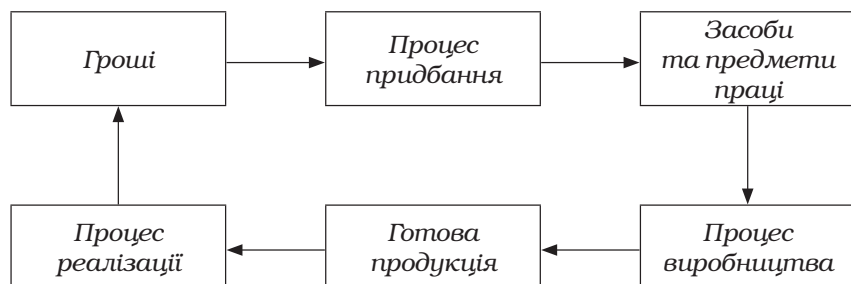


Рис. 4.5. Взаємозв'язок процесів господарської діяльності підприємства

У кругообігу господарські засоби постійно змінюють свою форму: у процесі постачання вони з грошової форми перетворюються на виробничі запаси; у процесі виробництва предмети праці (під дією засобів праці та самої праці) набувають форми продуктів праці (готова продукція); у процесі реалізації продукти праці знову набувають грошової форми.

Приклад 4.1.

Засновниками ТзОВ «Ольвія» до статутного капіталу внесено готівку в 400 тис. грн. За рахунок грошових коштів придбано матеріали (пиломатеріали, фанера, лаки тощо), тобто грошові кошти перетворилися на матеріали (один актив перетворився на інший). Загальна сума засобів підприємства при цьому не змінилася. З матеріалів виготовлено меблі, тобто вони перетворилися на готову продукцію. Загальна сума засобів при цьому також не змінилася. Пізніше меблі реалізували і вони перетворилися на гроші. В результаті цього господарського процесу гроші перетворилися на гроші:



Уяву про діяльність підприємства дає схема господарських процесів (рис. 4.6).

Конкретний факт господарського життя, оформлений документом, називається *господарською операцією*.

Незалежно від виду діяльності, всі операції повинні бути документально оформлені. Лише на підставі документів, які мають

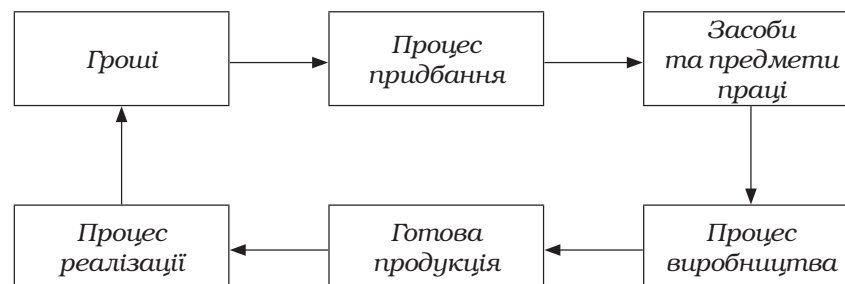


Рис. 4.5. Взаємозв'язок процесів господарської діяльності підприємства

У кругообігу господарські засоби постійно змінюють свою форму: у процесі постачання вони з грошової форми перетворюються на виробничі запаси; у процесі виробництва предмети праці (під дією засобів праці та самої праці) набувають форми продуктів праці (готова продукція); у процесі реалізації продукти праці знову набувають грошової форми.

Приклад 4.1.

Засновниками ТзОВ «Ольвія» до статутного капіталу внесено готівку в 400 тис. грн. За рахунок грошових коштів придбано матеріали (пиломатеріали, фанера, лаки тощо), тобто грошові кошти перетворилися на матеріали (один актив перетворився на інший). Загальна сума засобів підприємства при цьому не змінилася. З матеріалів виготовлено меблі, тобто вони перетворилися на готову продукцію. Загальна сума засобів при цьому також не змінилася. Пізніше меблі реалізували і вони перетворилися на гроші. В результаті цього господарського процесу гроші перетворилися на гроші:



Уяву про діяльність підприємства дає схема господарських процесів (рис. 4.6).

Конкретний факт господарського життя, оформлений документом, називається *господарською операцією*.

Незалежно від виду діяльності, всі операції повинні бути документально оформлені. Лише на підставі документів, які мають

економічне та юридичне значення, можливе відображення цих операцій в обліку.

Господарські операції підприємства можна поділити на види, що відповідають трьом процесам кругообігу: операції процесу постачання (заготівлі), операції процесу виробництва та операції процесу реалізації. Кожний процес характеризується властивим тільки для нього комплексом господарських операцій, що викликають зміни в складі майна та джерелах формування господарських засобів.

Три процеси кругообігу засобів нерозривно пов'язані між собою, один випливає з іншого та будь-який наступний процес неможливий без попереднього. Порушення в будь-якій ланці процесу кругообігу господарських засобів призводить до погіршення діяльності підприємства. Важливе значення для підвищення ефективності використання господарських засобів має скорочення часу їх перебування на кожній стадії кругообігу, тобто прискорення їх оборотності.

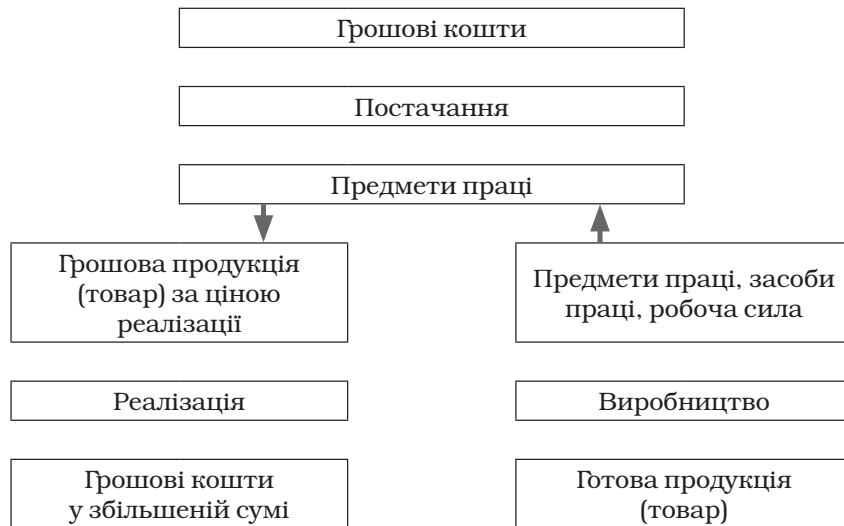


Рис. 4.6. Чергування процесів діяльності підприємства

економічне та юридичне значення, можливе відображення цих операцій в обліку.

Господарські операції підприємства можна поділити на види, що відповідають трьом процесам кругообігу: операції процесу постачання (заготівлі), операції процесу виробництва та операції процесу реалізації. Кожний процес характеризується властивим тільки для нього комплексом господарських операцій, що викликають зміни в складі майна та джерелах формування господарських засобів.

Три процеси кругообігу засобів нерозривно пов'язані між собою, один випливає з іншого та будь-який наступний процес неможливий без попереднього. Порушення в будь-якій ланці процесу кругообігу господарських засобів призводить до погіршення діяльності підприємства. Важливе значення для підвищення ефективності використання господарських засобів має скорочення часу їх перебування на кожній стадії кругообігу, тобто прискорення їх оборотності.

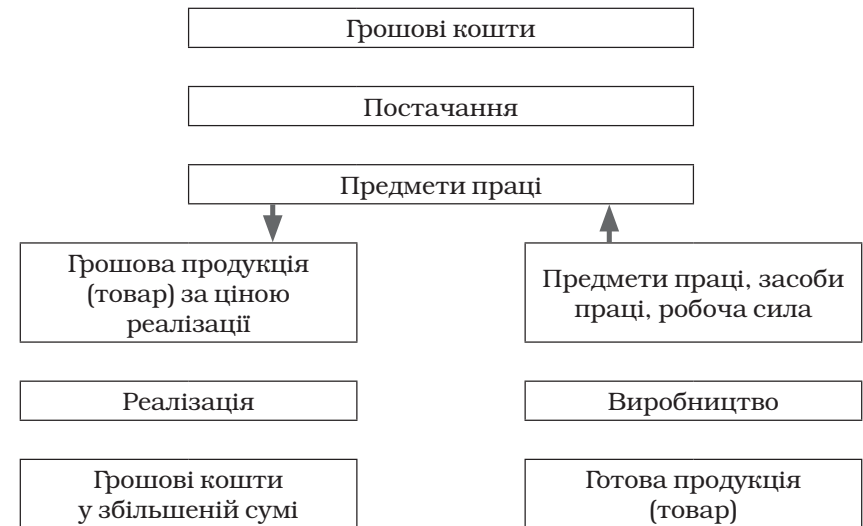


Рис. 4.6. Чергування процесів діяльності підприємства

Кругообіг господарських засобів підприємства поділяється на:

- 1) сферу виробництва, що охоплює процес виробництва;
- 2) сферу обігу, що включає процес постачання та реалізації.

Облік процесу постачання

Процес постачання є невід'ємною складовою кругообігу капіталу підприємства і полягає в забезпеченні підприємства необхідними для його діяльності засобами – сировиною

та матеріалами, паливом і запасними частинами, іншими матеріальними цінностями відповідно до укладених угод і договорів щодо матеріально-технічного забезпечення підприємства. Підприємство купує матеріальні цінності й сплачує їхню вартість. Крім того, воно сплачує вартість витрат за доставку матеріальних цінностей на підприємство, витрати зі страхування, транспортування, розвантаження тощо. Таким чином, фактична вартість придбаних матеріальних цінностей складається з купівельної вартості та транспортно-заготівельних витрат.

Основними завданнями бухгалтерського обліку придбання матеріальних цінностей є:

- правильне і своєчасне встановлення обсягів закупівлі;
- облік надходження матеріальних цінностей на підприємство;
- облік розрахунків з постачальниками за придбані засоби та підрядниками за транспортно-заготівельні витрати.

Облік придбаних виробничих запасів на підприємстві необхідно вести за фактичною собівартістю (сума купівельних цін і ТЗВ).

Транспортно-заготівельні витрати – це витрати, пов'язані з оплатою послуг з доставки матеріалів та цінностей, їх страхування, розвантаження тощо.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюються на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції, з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на

Кругообіг господарських засобів підприємства поділяється на:

- 1) сферу виробництва, що охоплює процес виробництва;
- 2) сферу обігу, що включає процес постачання та реалізації.

Облік процесу постачання

Процес постачання є невід'ємною складовою кругообігу капіталу підприємства і полягає в забезпеченні підприємства необхідними для його діяльності засобами – сировиною

та матеріалами, паливом і запасними частинами, іншими матеріальними цінностями відповідно до укладених угод і договорів щодо матеріально-технічного забезпечення підприємства. Підприємство купує матеріальні цінності й сплачує їхню вартість. Крім того, воно сплачує вартість витрат за доставку матеріальних цінностей на підприємство, витрати зі страхування, транспортування, розвантаження тощо. Таким чином, фактична вартість придбаних матеріальних цінностей складається з купівельної вартості та транспортно-заготівельних витрат.

Основними завданнями бухгалтерського обліку придбання матеріальних цінностей є:

- правильне і своєчасне встановлення обсягів закупівлі;
- облік надходження матеріальних цінностей на підприємство;
- облік розрахунків з постачальниками за придбані засоби та підрядниками за транспортно-заготівельні витрати.

Облік придбаних виробничих запасів на підприємстві необхідно вести за фактичною собівартістю (сума купівельних цін і ТЗВ).

Транспортно-заготівельні витрати – це витрати, пов'язані з оплатою послуг з доставки матеріалів та цінностей, їх страхування, розвантаження тощо.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюються на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції, з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на

початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишків запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат розглянемо на прикладі.

Приклад 4.1.

№ пор	Зміст запису	Вартість запасів (ВЗ), тис. грн (рахунки 20, 22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), тис. грн (окремий субрахунок)
1	Залишок на початок місяця	200 (ВЗп)	30 (ТЗВп)
2	Надійшло за місяць (Зн)	450 (ВЗн)	70 (ТЗВн)
3	Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано тощо)	550	85*
4	Залишок на кінець місяця (ряд. 1 + ряд. 2 – ряд. 3)	100	15

Відсоткове співвідношення транспортно-заготівельних витрат до купівельної вартості придбаних виробничих запасів (ВЗ) визначимо розрахунком:

$$\frac{\text{ТЗВп} + \text{ТЗВн}}{\text{ВЗп} + \text{ВЗн}} 100\% = \frac{30 + 70}{200 + 450} 100\% = 15,38\%$$

Сума транспортно-заготівельних витрат, що за розподілом припадає на запаси, які вибули у звітному місяці, становить

$$550 \cdot 15,38\% = 85 \text{ (тис. грн).}$$

Облік процесу виробництва

Процес виробництва являє собою сукупність операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг.

Облік процесу виробництва передбачає порядок обліку витрат на виробництво, випуск продукції та розрахунок її собівартості.

Витрати виробництва – це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції.

початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишків запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат розглянемо на прикладі.

Приклад 4.1.

№ пор	Зміст запису	Вартість запасів (ВЗ), тис. грн (рахунки 20, 22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), тис. грн (окремий субрахунок)
1	Залишок на початок місяця	200 (ВЗп)	30 (ТЗВп)
2	Надійшло за місяць (Зн)	450 (ВЗн)	70 (ТЗВн)
3	Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано тощо)	550	85*
4	Залишок на кінець місяця (ряд. 1 + ряд. 2 – ряд. 3)	100	15

Відсоткове співвідношення транспортно-заготівельних витрат до купівельної вартості придбаних виробничих запасів (ВЗ) визначимо розрахунком:

$$\frac{\text{ТЗВп} + \text{ТЗВн}}{\text{ВЗп} + \text{ВЗн}} 100\% = \frac{30 + 70}{200 + 450} 100\% = 15,38\%$$

Сума транспортно-заготівельних витрат, що за розподілом припадає на запаси, які вибули у звітному місяці, становить

$$550 \cdot 15,38\% = 85 \text{ (тис. грн).}$$

Облік процесу виробництва

Процес виробництва являє собою сукупність операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг.

Облік процесу виробництва передбачає порядок обліку витрат на виробництво, випуск продукції та розрахунок її собівартості.

Витрати виробництва – це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції.

Для обліку виробничих витрат і визначення собівартості виготовленої продукції призначений активний рахунок 23 «Виробництво», основним завданням якого є накопичення виробничих витрат і визначення фактичної собівартості одиниці продукції шляхом калькуляції. До виробничої собівартості продукції (робіт і послуг) включають такі витрати:

- 1) *прямі матеріальні витрати* (вартість сировини і матеріалів та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, та інші витрати);
- 2) *прямі витрати на оплату праці* (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг);
- 3) *інші прямі витрати* (відрахування на соціальні заходи, амортизація, витрати від браку та інші прямі витрати);
- 4) *загальновиробничі витрати* (витрати на управління та обслуговування виробництва, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів та інші непрямі витрати).

На дебет рахунка 23 «Виробництво» протягом місяця відносять прямі й непрямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції, а за кредитом відображаються суми фактичної собівартості завершені виробництвом готової продукції. Оскільки протягом місяця одержану з виробництва готову продукцію оприбутковують на склад, як правило, за плановою собівартістю, то лише наприкінці місяця визначають фактичну собівартість, після складання звітної калькуляції. Тобто відбувається певне коригування планової собівартості до рівня фактичної. Різниця між плановою і фактичною собівартістю називається *калькуляційною*.

Наприкінці місяця визначають фактичну собівартість товарного випуску готової продукції і суму списують на дебет рахунків 26 «Готова продукція».

Залишок (сальдо) за рахунком 23 «Виробництво» може бути лише дебетовим і означає витрати, що відносяться до незавершеного виробництва. Ця сума і відображається в балансі у статті «Незавершене виробництво».

Фактичну собівартість випуску готової продукції розраховують так: до вартості незавершеного виробництва на початок місяця додають поточні витрати за місяць (сума дебетового обороту) і віднімають вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

Для обліку виробничих витрат і визначення собівартості виготовленої продукції призначений активний рахунок 23 «Виробництво», основним завданням якого є накопичення виробничих витрат і визначення фактичної собівартості одиниці продукції шляхом калькуляції. До виробничої собівартості продукції (робіт і послуг) включають такі витрати:

- 1) *прямі матеріальні витрати* (вартість сировини і матеріалів та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, та інші витрати);
- 2) *прямі витрати на оплату праці* (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг);
- 3) *інші прямі витрати* (відрахування на соціальні заходи, амортизація, витрати від браку та інші прямі витрати);
- 4) *загальновиробничі витрати* (витрати на управління та обслуговування виробництва, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів та інші непрямі витрати).

На дебет рахунка 23 «Виробництво» протягом місяця відносять прямі й непрямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції, а за кредитом відображаються суми фактичної собівартості завершені виробництвом готової продукції. Оскільки протягом місяця одержану з виробництва готову продукцію оприбутковують на склад, як правило, за плановою собівартістю, то лише наприкінці місяця визначають фактичну собівартість, після складання звітної калькуляції. Тобто відбувається певне коригування планової собівартості до рівня фактичної. Різниця між плановою і фактичною собівартістю називається *калькуляційною*.

Наприкінці місяця визначають фактичну собівартість товарного випуску готової продукції і суму списують на дебет рахунків 26 «Готова продукція».

Залишок (сальдо) за рахунком 23 «Виробництво» може бути лише дебетовим і означає витрати, що відносяться до незавершеного виробництва. Ця сума і відображається в балансі у статті «Незавершене виробництво».

Фактичну собівартість випуску готової продукції розраховують так: до вартості незавершеного виробництва на початок місяця додають поточні витрати за місяць (сума дебетового обороту) і віднімають вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

$$\Phi C = HBn + PB - HBк$$

ΦC – фактична собівартість випуску готової продукції

HBn – вартість незавершеного виробництва на початок місяця

PB – поточні витрати за місяць

$HBк$ – вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

Основними первинними документами при відображенні витрат є: вимоги-накладні, накладні, наряди на виконання робіт, табелі, прибуткові ордери, рахунки-фактури, авансові звіти, видаткові касові ордери, довідки бухгалтерії, відомості розподілу витрат, акти прийому виконаних робіт та ін.

Облік процесу реалізації

Процес реалізації – це сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам. У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми.

Обліковими завданнями реалізації готової продукції, робіт і послуг є:

- забезпечення інформації про обсяг і структуру реалізованої підприємством продукції (робіт і послуг);
- облік і контроль виконання договірних зобов'язань щодо поставки товарної продукції;
- облік нарахування та сплати належних до обсягу реалізації податків та зборів;
- визначення ціни реалізації та фінансових результатів як у цілому за підприємством, так і за окремими видами продукції, робіт і послуг.

Обсяг реалізованої продукції має *дві оцінки*: фактична собівартість реалізованої продукції і ціна реалізації (продажна вартість) товару, їх порівняння дає змогу визначити фінансовий результат реалізації: прибуток чи збиток. Якщо ціна реалізації (продажна вартість) продукції вища фактичної собівартості реалізованої продукції, операція прибуткова, якщо навпаки – збиткова.

Облік процесу реалізації здійснюється за допомогою системи рахунків бухгалтерського обліку: 26 «Готова продукція», 90 «Собівартість реалізації», 70 «Доходи від реалізації», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 79 «Фінансові результати».

На синтетичному рахунку 90 «Собівартість реалізації» узагальнюється інформація про фактичну собівартість реалізованої про-

$$\Phi C = HBn + PB - HBк$$

ΦC – фактична собівартість випуску готової продукції

HBn – вартість незавершеного виробництва на початок місяця

PB – поточні витрати за місяць

$HBк$ – вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

Основними первинними документами при відображенні витрат є: вимоги-накладні, накладні, наряди на виконання робіт, табелі, прибуткові ордери, рахунки-фактури, авансові звіти, видаткові касові ордери, довідки бухгалтерії, відомості розподілу витрат, акти прийому виконаних робіт та ін.

Облік процесу реалізації

Процес реалізації – це сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам. У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми.

Обліковими завданнями реалізації готової продукції, робіт і послуг є:

- забезпечення інформації про обсяг і структуру реалізованої підприємством продукції (робіт і послуг);
- облік і контроль виконання договірних зобов'язань щодо поставки товарної продукції;
- облік нарахування та сплати належних до обсягу реалізації податків та зборів;
- визначення ціни реалізації та фінансових результатів як у цілому за підприємством, так і за окремими видами продукції, робіт і послуг.

Обсяг реалізованої продукції має *дві оцінки*: фактична собівартість реалізованої продукції і ціна реалізації (продажна вартість) товару, їх порівняння дає змогу визначити фінансовий результат реалізації: прибуток чи збиток. Якщо ціна реалізації (продажна вартість) продукції вища фактичної собівартості реалізованої продукції, операція прибуткова, якщо навпаки – збиткова.

Облік процесу реалізації здійснюється за допомогою системи рахунків бухгалтерського обліку: 26 «Готова продукція», 90 «Собівартість реалізації», 70 «Доходи від реалізації», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 79 «Фінансові результати».

На синтетичному рахунку 90 «Собівартість реалізації» узагальнюється інформація про фактичну собівартість реалізованої про-

дукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг. За дебетом цього рахунка відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». При відвантаженні готової продукції покупцеві та передачі виконаних робіт і наданих послуг замовнику дебетують рахунок 90 «Собівартість реалізації» і кредитують рахунки 26 «Готова продукція», 25 «Напівфабрикати», 28 «Товари» та ін. Операції відображаються на основі таких первинних документів: накладні, ордери, акти прийому-передачі, товарно-транспортні накладні, рахунки, рахунки-фактури, довіреності та ін.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Наприкінці місяця сума дебетового обороту за рахунком 90 «Собівартість реалізації» списується з кредиту на дебет рахунка 79 «Фінансові результати». На дебет рахунка 79 «Фінансові результати» також списують із кредиту відповідних рахунків адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

На рахунок 70 «Доходи від реалізації» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу (непрямі податки, збори). За кредитом цього рахунка протягом місяця відображають суму загального доходу (виручки) разом із сумою непрямих податків і зборів, що включені до ціни продажу, а за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків і зборів, що підлягають перерахуванню їх одержувачам (як правило, бюджету), щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

На суму одержаних чистих доходів дебетують рахунок 70 «Доходи від реалізації» і кредитують рахунок 79 «Фінансові результати», а на суму понесених витрат дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 90 «Собівартість реалізації». Наприкінці звітного періоду (місяця, кварталу) сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і рахунок 79 «Фінансові результати» при цьому закривають.

дукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг. За дебетом цього рахунка відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». При відвантаженні готової продукції покупцеві та передачі виконаних робіт і наданих послуг замовнику дебетують рахунок 90 «Собівартість реалізації» і кредитують рахунки 26 «Готова продукція», 25 «Напівфабрикати», 28 «Товари» та ін. Операції відображаються на основі таких первинних документів: накладні, ордери, акти прийому-передачі, товарно-транспортні накладні, рахунки, рахунки-фактури, довіреності та ін.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Наприкінці місяця сума дебетового обороту за рахунком 90 «Собівартість реалізації» списується з кредиту на дебет рахунка 79 «Фінансові результати». На дебет рахунка 79 «Фінансові результати» також списують із кредиту відповідних рахунків адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

На рахунок 70 «Доходи від реалізації» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу (непрямі податки, збори). За кредитом цього рахунка протягом місяця відображають суму загального доходу (виручки) разом із сумою непрямих податків і зборів, що включені до ціни продажу, а за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків і зборів, що підлягають перерахуванню їх одержувачам (як правило, бюджету), щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

На суму одержаних чистих доходів дебетують рахунок 70 «Доходи від реалізації» і кредитують рахунок 79 «Фінансові результати», а на суму понесених витрат дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 90 «Собівартість реалізації». Наприкінці звітного періоду (місяця, кварталу) сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і рахунок 79 «Фінансові результати» при цьому закривають.

4.3.2. Облік процесу придбання засобів виробництва

Будь-яке виробниче підприємство створюється з метою виготовлення продукції, в результаті реалізації якої отримується прибуток. Але здійснення процесу виробництва неможливе без

наявності засобів виробництва, тобто засобів праці (обладнання, устаткування, будівель тощо) і предметів праці (сировини, матеріалів).

Таким чином, процес придбання засобів виробництва є важливою передумовою для здійснення основної діяльності підприємства.

Процес придбання – це сукупність операцій щодо забезпечення підприємства предметами та засобами праці, необхідними для здійснення господарської діяльності.

Схематично процес придбання відображено на рис. 4.7.



Рис. 4.7. Схема процесу придбання

Цей процес повинен здійснюватися безперервно та рівномірно, оскільки надлишок або недостача сировини, матеріалів негативно впливає на результат господарської діяльності підприємства.

Основними завданнями обліку процесу придбання є:

- 1) правильне та своєчасне визначення обсягу необхідних необоротних і оборотних активів;
- 2) виявлення всіх витрат, пов'язаних з придбанням засобів і предметів праці;
- 3) визначення фактичної собівартості придбаних засобів і предметів праці;
- 4) визначення результатів процесу придбання.

Порядок формування вартості придбаних засобів і предметів праці залежить від виду витрат, понесених у процесі їх придбання.

Шляхи придбання предметів і засобів праці різні:

- 1) у постачальників (первинний документ – *рахунок, рахунок-фактура*);
- 2) у магазині (*товарний чек*);
- 3) на ринку (*акт закупівлі*).

4.3.2. Облік процесу придбання засобів виробництва

Будь-яке виробниче підприємство створюється з метою виготовлення продукції, в результаті реалізації якої отримується прибуток. Але здійснення процесу виробництва неможливе без

наявності засобів виробництва, тобто засобів праці (обладнання, устаткування, будівель тощо) і предметів праці (сировини, матеріалів).

Таким чином, процес придбання засобів виробництва є важливою передумовою для здійснення основної діяльності підприємства.

Процес придбання – це сукупність операцій щодо забезпечення підприємства предметами та засобами праці, необхідними для здійснення господарської діяльності.

Схематично процес придбання відображено на рис. 4.7.



Рис. 4.7. Схема процесу придбання

Цей процес повинен здійснюватися безперервно та рівномірно, оскільки надлишок або недостача сировини, матеріалів негативно впливає на результат господарської діяльності підприємства.

Основними завданнями обліку процесу придбання є:

- 1) правильне та своєчасне визначення обсягу необхідних необоротних і оборотних активів;
- 2) виявлення всіх витрат, пов'язаних з придбанням засобів і предметів праці;
- 3) визначення фактичної собівартості придбаних засобів і предметів праці;
- 4) визначення результатів процесу придбання.

Порядок формування вартості придбаних засобів і предметів праці залежить від виду витрат, понесених у процесі їх придбання.

Шляхи придбання предметів і засобів праці різні:

- 1) у постачальників (первинний документ – *рахунок, рахунок-фактура*);
- 2) у магазині (*товарний чек*);
- 3) на ринку (*акт закупівлі*).

У разі придбання може використовуватися як готівкова, так і безготівкова форми розрахунків, підставою проведення яких є укладення *договору купівлі-продажу*.

Облік процесу придбання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Для обліку та контролю за наявністю і рухом основних засобів при надходженні їх на підприємство кожному з об'єктів присвоюється відповідний інвентарний номер. За інвентарними номерами організовується аналітичний облік основних засобів.

Для відображення стану та руху основних засобів в бухгалтерському обліку вони підлягають оцінці. При відображенні в обліку основні засоби оцінюються за первісною вартістю.

Первісна вартість основних засобів, придбаних за плату, – це сума фактичних витрат підприємства на їх придбання, спорудження і виготовлення, за виключенням податку на додану вартість (ПДВ) та інших податків, які відшкодовуються підприємству.

Фактичними витратами на придбання, спорудження і виготовлення основних засобів можуть бути:

- 1) суми, сплачені згідно з договором постачальнику (продавцю);
- 2) суми, сплачені підприємством за здійснення робіт за договором будівельного підряду та іншими договорами;
- 3) реєстраційні збори, державне мито та інші аналогічні платежі, здійснені у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- 4) суми непрямих податків, сплачені у зв'язку з придбанням об'єкта основних засобів, якщо вони не відшкодовуються підприємству;
- 5) витрати на встановлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- 6) інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням об'єкта основних засобів.

Надходження основних засобів для відображення в бухгалтерському обліку підтверджується документально. Спочатку укладається договір на придбання, потім придбані основні засоби оформлюються актом приймання-передачі.

У разі придбання може використовуватися як готівкова, так і безготівкова форми розрахунків, підставою проведення яких є укладення *договору купівлі-продажу*.

Облік процесу придбання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Для обліку та контролю за наявністю і рухом основних засобів при надходженні їх на підприємство кожному з об'єктів присвоюється відповідний інвентарний номер. За інвентарними номерами організовується аналітичний облік основних засобів.

Для відображення стану та руху основних засобів в бухгалтерському обліку вони підлягають оцінці. При відображенні в обліку основні засоби оцінюються за первісною вартістю.

Первісна вартість основних засобів, придбаних за плату, – це сума фактичних витрат підприємства на їх придбання, спорудження і виготовлення, за виключенням податку на додану вартість (ПДВ) та інших податків, які відшкодовуються підприємству.

Фактичними витратами на придбання, спорудження і виготовлення основних засобів можуть бути:

- 1) суми, сплачені згідно з договором постачальнику (продавцю);
- 2) суми, сплачені підприємством за здійснення робіт за договором будівельного підряду та іншими договорами;
- 3) реєстраційні збори, державне мито та інші аналогічні платежі, здійснені у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- 4) суми непрямих податків, сплачені у зв'язку з придбанням об'єкта основних засобів, якщо вони не відшкодовуються підприємству;
- 5) витрати на встановлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- 6) інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням об'єкта основних засобів.

Надходження основних засобів для відображення в бухгалтерському обліку підтверджується документально. Спочатку укладається договір на придбання, потім придбані основні засоби оформлюються актом приймання-передачі.

Облік процесу придбання нематеріальних активів

Надходження будь-якого виду нематеріальних активів обов'язково оформлюється відповідним первинним документом. *Наприклад*, на оприбуткування об'єктів інтелектуальної власності складається угода, патент або ліцензія, ділової репутації – договір купівлі-продажу підприємства тощо.

На підставі акту приймання-передачі на кожен об'єкт нематеріальних активів заводиться картка обліку нематеріальних активів, де наводиться коротка характеристика об'єкта нематеріальних активів, зазначається строк його корисного використання, сума нарахованої амортизації, матеріально відповідальна особа, місце зберігання тощо.

Оприбуткування нематеріальних активів у бухгалтерському обліку відображається аналогічно придбанню основних засобів.

Облік придбання виробничих запасів

Чітко налагоджений процес придбання виробничих запасів потрібний для нормального здійснення процесу виробництва продукції. Відповідно запаси класифікуються за трьома ознаками (рис. 4.8). Виробничі запаси є предметами праці, які можна перетворювати в готову продукцію, а малоцінні та швидкозношувані предмети – засобами праці, за допомогою яких – здійснюється вплив на предмети праці.

Договір купівлі-продажу є основним документом, який визначає права та обов'язки постачальників і покупців.

На підставі договорів підприємство-продавець складає *рахунок* або *рахунок-фактуру*, які підлягають оплаті покупцем. Після проведення оплати рахунку матеріальні цінності відпускаються підприємству-покупцю, як правило, за *накладною*, яка є основним документом з руху запасів.

Придбання виробничих запасів у постачальників здійснюється за договірними цінами, а вартість такого придбання називається *купівельною*. Крім того, у процесі надходження запасів до місця зберігання виникають витрати, які визнаються підприємством як транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ). До них відносяться: оплата за перевезення вантажів, витрати за навантаження і розвантаження, витрати на паливо, відрядження тощо. *Купівельна вартість* разом з транспортно-заготівельними витратами складає *фактичну собівартість* придбаних запасів.

Облік процесу придбання нематеріальних активів

Надходження будь-якого виду нематеріальних активів обов'язково оформлюється відповідним первинним документом. *Наприклад*, на оприбуткування об'єктів інтелектуальної власності складається угода, патент або ліцензія, ділової репутації – договір купівлі-продажу підприємства тощо.

На підставі акту приймання-передачі на кожен об'єкт нематеріальних активів заводиться картка обліку нематеріальних активів, де наводиться коротка характеристика об'єкта нематеріальних активів, зазначається строк його корисного використання, сума нарахованої амортизації, матеріально відповідальна особа, місце зберігання тощо.

Оприбуткування нематеріальних активів у бухгалтерському обліку відображається аналогічно придбанню основних засобів.

Облік придбання виробничих запасів

Чітко налагоджений процес придбання виробничих запасів потрібний для нормального здійснення процесу виробництва продукції. Відповідно запаси класифікуються за трьома ознаками (рис. 4.8). Виробничі запаси є предметами праці, які можна перетворювати в готову продукцію, а малоцінні та швидкозношувані предмети – засобами праці, за допомогою яких – здійснюється вплив на предмети праці.

Договір купівлі-продажу є основним документом, який визначає права та обов'язки постачальників і покупців.

На підставі договорів підприємство-продавець складає *рахунок* або *рахунок-фактуру*, які підлягають оплаті покупцем. Після проведення оплати рахунку матеріальні цінності відпускаються підприємству-покупцю, як правило, за *накладною*, яка є основним документом з руху запасів.

Придбання виробничих запасів у постачальників здійснюється за договірними цінами, а вартість такого придбання називається *купівельною*. Крім того, у процесі надходження запасів до місця зберігання виникають витрати, які визнаються підприємством як транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ). До них відносяться: оплата за перевезення вантажів, витрати за навантаження і розвантаження, витрати на паливо, відрядження тощо. *Купівельна вартість* разом з транспортно-заготівельними витратами складає *фактичну собівартість* придбаних запасів.

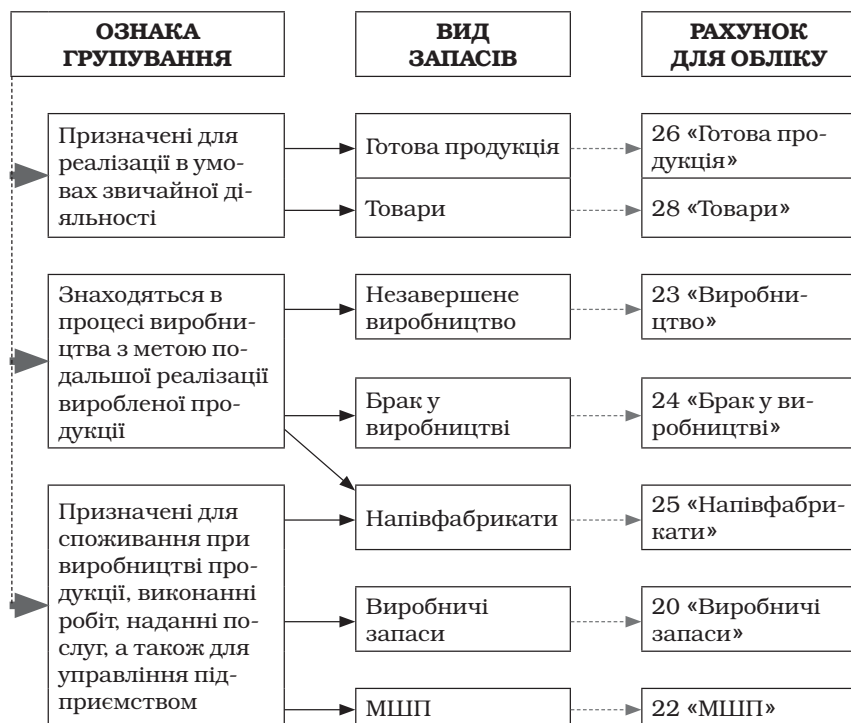


Рис. 4.8. Класифікація запасів у бухгалтерському обліку

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітної місяця і транспортно-заготівельних



Рис. 4.8. Класифікація запасів у бухгалтерському обліку

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітної місяця і транспортно-заготівельних

витрат за звітний місяць на суму залишків запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат розглянемо на прикладі (див. таблицю 4.2.).

Таблиця 4.2

№	Зміст запису	Вартість запасів (ВЗ), тис. грн (рахунки 20, 22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), тис. грн (окремий субрахунок)
1	Залишок на початок місяця	200 (ВЗп)	30 (ТЗВп)
2	Надійшло за місяць (Зн)	450 (ВЗн)	70 (ТЗВн)
3	Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано тощо)	550	85
4	Залишок на кінець місяця (ряд. 1 + ряд. 2 - ряд. 3)	100	15

Відсоткове співвідношення транспортно-заготівельних витрат до купівельної вартості придбаних виробничих запасів (ВЗ) визначимо розрахунком:

$$\frac{ТЗВп + ТЗВн}{ВЗп + ВЗн} \cdot 100\% = \frac{30 + 70}{200 + 450} \cdot 100\% = 15,38\%$$

Велике значення має оперативний контроль за наявністю матеріальних ресурсів на будь-яку дату для підтримки обсягу запасів у певних межах. З цією метою за кожним видом матеріальних цінностей в картках складського обліку зазначається нижня і верхня норма (мінімум і максимум) запасів у натуральному вираженні.

На придбані запаси, які надходять на підприємство, складається *прибутковий ордер*.

витрат за звітний місяць на суму залишків запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат розглянемо на прикладі (див. таблицю 4.2.).

Таблиця 4.2

№	Зміст запису	Вартість запасів (ВЗ), тис. грн (рахунки 20, 22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), тис. грн (окремий субрахунок)
1	Залишок на початок місяця	200 (ВЗп)	30 (ТЗВп)
2	Надійшло за місяць (Зн)	450 (ВЗн)	70 (ТЗВн)
3	Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано тощо)	550	85
4	Залишок на кінець місяця (ряд. 1 + ряд. 2 - ряд. 3)	100	15

Відсоткове співвідношення транспортно-заготівельних витрат до купівельної вартості придбаних виробничих запасів (ВЗ) визначимо розрахунком:

$$\frac{ТЗВп + ТЗВн}{ВЗп + ВЗн} \cdot 100\% = \frac{30 + 70}{200 + 450} \cdot 100\% = 15,38\%$$

Велике значення має оперативний контроль за наявністю матеріальних ресурсів на будь-яку дату для підтримки обсягу запасів у певних межах. З цією метою за кожним видом матеріальних цінностей в картках складського обліку зазначається нижня і верхня норма (мінімум і максимум) запасів у натуральному вираженні.

На придбані запаси, які надходять на підприємство, складається *прибутковий ордер*.

Приймання виробничих запасів при їх придбанні матеріально відповідальною особою здійснюється на підставі таких документів: *накладна; товарно-транспортна накладна; вантажна митна декларація* тощо.

Запаси, призначені для продажу, відпускаються зі складу покупцям за накладною, до якої надається довіреність.

Облік процесу придбання виробничих запасів можна вести за трьома методами, один з яких підприємство обирає самостійно та зазначає про це у Наказі про облікову політику:

- 1) за фактичною собівартістю (якщо підприємство купує один вид запасів);
- 2) за купівельними цінами з виділенням транспортно-заготівельних витрат (якщо підприємство купує декілька видів запасів);
- 3) за обліковими цінами з виділенням відхилень (якщо підприємство купує декілька видів запасів і встановлює на них облікові (фіксовані) ціни).

Облік процесу постачання і розрахунків з постачальниками узагальнено схематично:

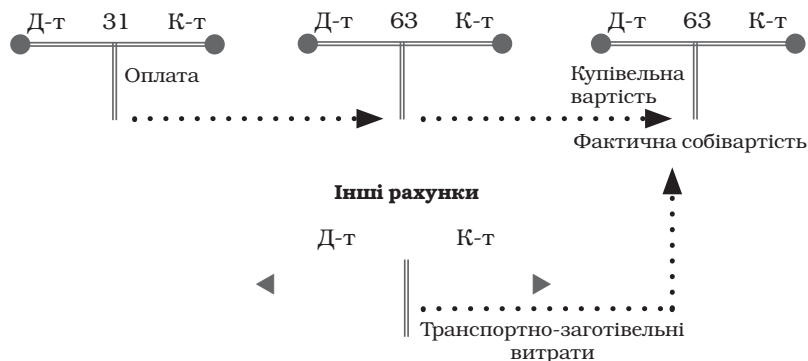


Рис. 4.9. Схема обліку процесу придбання

4.3.3. Облік процесу виробництва та формування собівартості готової продукції

Процес виробництва є сукупністю операцій з виготовлення продукції та одним з основних процесів господарської діяльності. У процесі виробництва вико-

Приймання виробничих запасів при їх придбанні матеріально відповідальною особою здійснюється на підставі таких документів: *накладна; товарно-транспортна накладна; вантажна митна декларація* тощо.

Запаси, призначені для продажу, відпускаються зі складу покупцям за накладною, до якої надається довіреність.

Облік процесу придбання виробничих запасів можна вести за трьома методами, один з яких підприємство обирає самостійно та зазначає про це у Наказі про облікову політику:

- 1) за фактичною собівартістю (якщо підприємство купує один вид запасів);
- 2) за купівельними цінами з виділенням транспортно-заготівельних витрат (якщо підприємство купує декілька видів запасів);
- 3) за обліковими цінами з виділенням відхилень (якщо підприємство купує декілька видів запасів і встановлює на них облікові (фіксовані) ціни).

Облік процесу постачання і розрахунків з постачальниками узагальнено схематично:

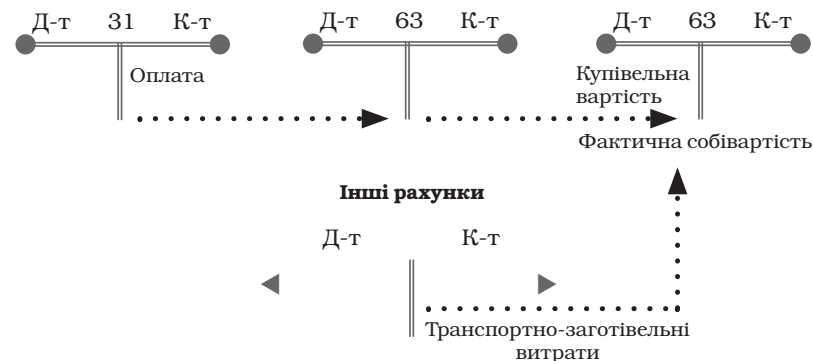


Рис. 4.9. Схема обліку процесу придбання

4.3.3. Облік процесу виробництва та формування собівартості готової продукції

Процес виробництва є сукупністю операцій з виготовлення продукції та одним з основних процесів господарської діяльності. У процесі виробництва вико-

ристовуються природні ресурси, сировина, матеріали, паливо, енергія, трудові ресурси, основні засоби, здійснюються інші витрати. У зв'язку з цим на рахунках бухгалтерського обліку повинна своєчасно, повно та правдиво відображатися інформація про фактичні витрати на виробництво продукції, яка використовується для обчислення (калькулювання) фактичної собівартості окремих її видів, а також для контролю за раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.



Рис. 4.10. Схема процесу виробництва

Собівартість продукції – виражені в грошовій формі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). Види собівартості:

- 1) виробнича собівартість (відображає витрати на виробництво продукції);
- 2) повна собівартість (крім витрат на виробництво, включає витрати на збут).

Для правильного визначення собівартості продукції в обліку витрати на виробництво можна згрупувати за певними ознаками (рис. 4.10).

Основні витрати – це витрати, які пов'язані з виробництвом продукції та складають її матеріальну основу.

Накладні витрати – витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управління.

Прямі витрати – безпосередньо пов'язані з виробництвом певного виду продукції; їх відносять безпосередньо на собівартість продукції (робіт, послуг).

Непрямі витрати – пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, тому у собівартість продукції прямо не можуть бути віднесені; непрямі витрати включаються у собівартість окремих видів продукції за певною ознакою, за допомогою спеціальних методів.

ристовуються природні ресурси, сировина, матеріали, паливо, енергія, трудові ресурси, основні засоби, здійснюються інші витрати. У зв'язку з цим на рахунках бухгалтерського обліку повинна своєчасно, повно та правдиво відображатися інформація про фактичні витрати на виробництво продукції, яка використовується для обчислення (калькулювання) фактичної собівартості окремих її видів, а також для контролю за раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.



Рис. 4.10. Схема процесу виробництва

Собівартість продукції – виражені в грошовій формі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). Види собівартості:

- 1) виробнича собівартість (відображає витрати на виробництво продукції);
- 2) повна собівартість (крім витрат на виробництво, включає витрати на збут).

Для правильного визначення собівартості продукції в обліку витрати на виробництво можна згрупувати за певними ознаками (рис. 4.10).

Основні витрати – це витрати, які пов'язані з виробництвом продукції та складають її матеріальну основу.

Накладні витрати – витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управління.

Прямі витрати – безпосередньо пов'язані з виробництвом певного виду продукції; їх відносять безпосередньо на собівартість продукції (робіт, послуг).

Непрямі витрати – пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, тому у собівартість продукції прямо не можуть бути віднесені; непрямі витрати включаються у собівартість окремих видів продукції за певною ознакою, за допомогою спеціальних методів.

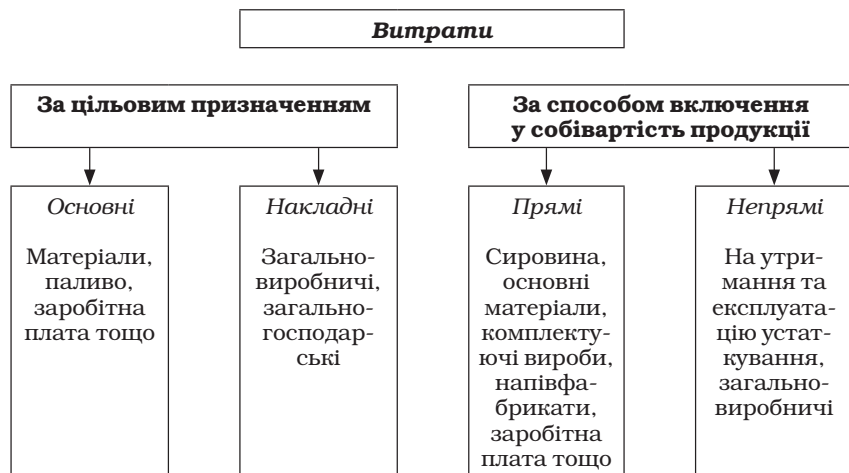


Рис. 4.11. Класифікація витрат для визначення собівартості

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають витрати, зображені на рис. 4.12.

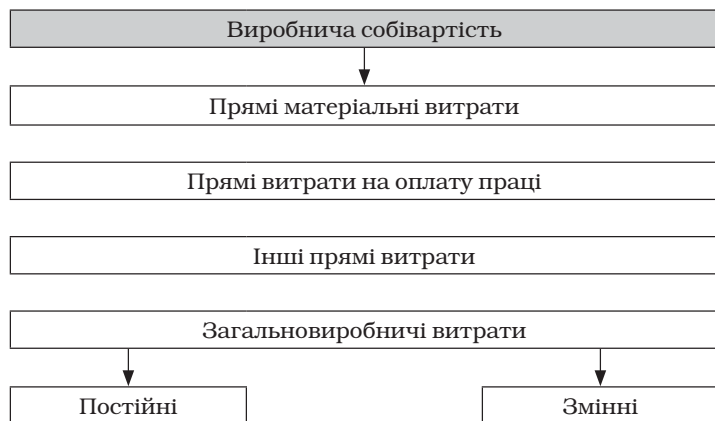


Рис. 4.12. Витрати, що включаються у собівартість продукції

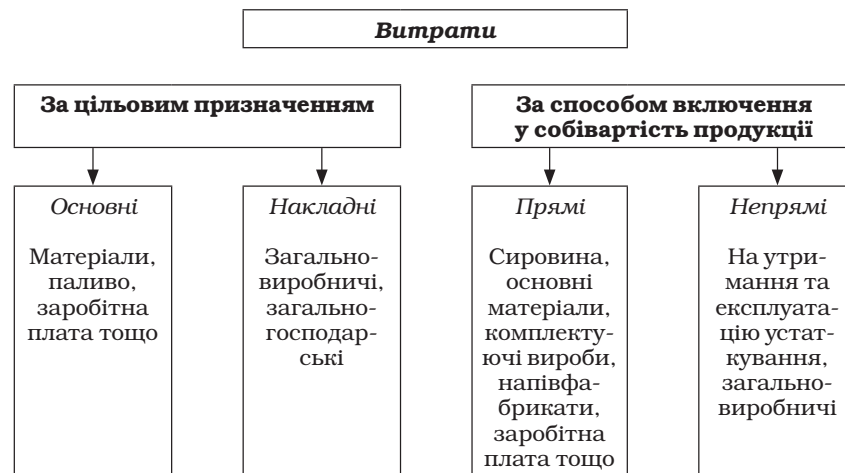


Рис. 4.11. Класифікація витрат для визначення собівартості

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають витрати, зображені на рис. 4.12.

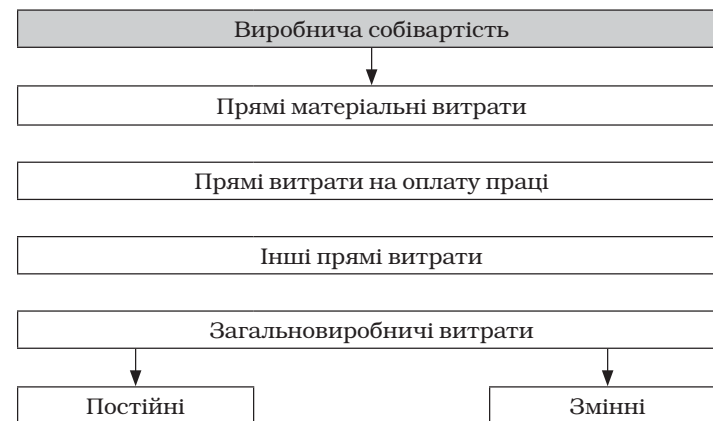


Рис. 4.12. Витрати, що включаються у собівартість продукції

Витрати на виробництво обліковують на рахунках, що призначені для відображення процесу виробництва. Основним рахунком є рахунок 23 «Виробництво», на якому відображають прямі витрати, пов'язані з випуском продукції, виконанням робіт та наданням послуг, і визначається фактична собівартість виготовленої продукції.

Аналітичний облік на рахунку 23 «Виробництво» ведеться у розрізі видів основного та допоміжного виробництв, за видами продукції (робіт, послуг).

Залишок на рахунку 23 «Виробництво» на кінець місяця показує вартість незавершеного виробництва. Залишок відображають у другому розділі активу балансу. Прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), списуються на дебет рахунку 23 «Виробництво» з кредиту рахунків «Виробничі запаси», «Розрахунки з оплати праці» тощо.

Схему відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу виробництва наведено на рис. 4.13.

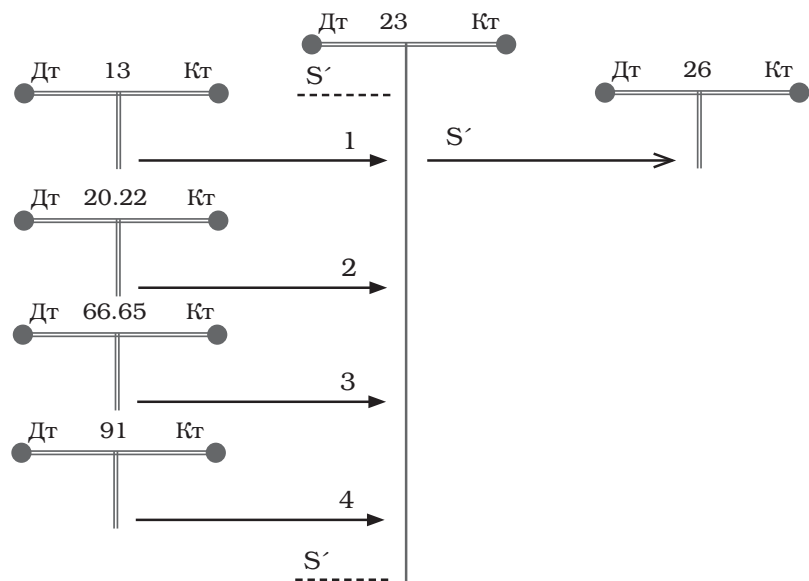


Рис. 4.13. Облікове відображення процесу виробництва

Витрати на виробництво обліковують на рахунках, що призначені для відображення процесу виробництва. Основним рахунком є рахунок 23 «Виробництво», на якому відображають прямі витрати, пов'язані з випуском продукції, виконанням робіт та наданням послуг, і визначається фактична собівартість виготовленої продукції.

Аналітичний облік на рахунку 23 «Виробництво» ведеться у розрізі видів основного та допоміжного виробництв, за видами продукції (робіт, послуг).

Залишок на рахунку 23 «Виробництво» на кінець місяця показує вартість незавершеного виробництва. Залишок відображають у другому розділі активу балансу. Прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), списуються на дебет рахунку 23 «Виробництво» з кредиту рахунків «Виробничі запаси», «Розрахунки з оплати праці» тощо.

Схему відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу виробництва наведено на рис. 4.13.

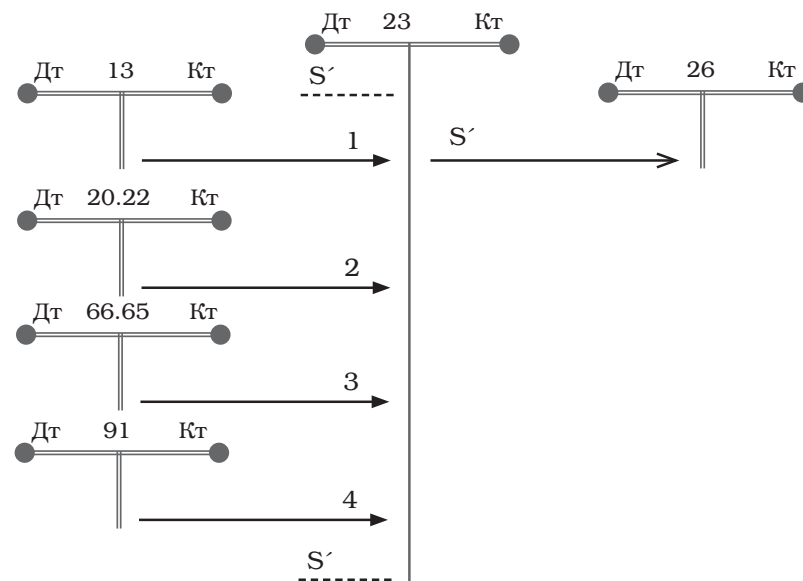


Рис. 4.13. Облікове відображення процесу виробництва

Примітки:

1 S' – нараховано знос основних засобів, призначених для виробничих потреб згідно із розрахунком бухгалтерії;

2 – списано використані виробничі запаси, МШП на витрати виробництва згідно з накладною на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів;

3 – нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим у виробництві продукції, згідно з нарядами та здійснено відрахування на соціальні заходи;

4 – списано розподілені загальновиробничі витрати згідно з розрахунком бухгалтерії;

5 – оприбутковано з цеху № 1 (матеріально відповідальна особа – В.О.Веніченко) на склад (матеріально відповідальна особа – К.А.Капралова) готову продукцію згідно з накладною;

6 – відображено надані послуги стороннім організаціям згідно з рахунком.

Витрати, зібрані на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», наприкінці місяця списуються на дебет рахунка 23 «Виробництво». Після списання і розподілу непрямих витрат на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» сальдо відсутнє. Рахунок закривається і в балансі не відображається. Зібрані на дебеті рахунка 23 «Виробництво» прямі та непрямі витрати складають фактичну собівартість виготовленої продукції. На фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції складають запис:

Д-т рах. 26 «Готова продукція» – К-т рах. 23 «Виробництво».

Фактичну собівартість випуску готової продукції розраховують так: до вартості незавершеного виробництва на початок місяця додають поточні витрати за місяць (сума дебетового обороту) і віднімають вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

$$ФС = НВн + ПВ - НВк,$$

ФС – фактична собівартість випуску готової продукції;

НВн – вартість незавершеного виробництва на початок місяця;

ПВ – поточні витрати за місяць;

НВк – вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

Фактичну собівартість продукції визначають тільки наприкінці місяця, тому протягом місяця одержану з виробництва готову продукцію оприбутковують за плановою собівартістю. Це дає можливість простежити рух готової продукції під час здійснення

Примітки:

1 S' – нараховано знос основних засобів, призначених для виробничих потреб згідно із розрахунком бухгалтерії;

2 – списано використані виробничі запаси, МШП на витрати виробництва згідно з накладною на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів;

3 – нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим у виробництві продукції, згідно з нарядами та здійснено відрахування на соціальні заходи;

4 – списано розподілені загальновиробничі витрати згідно з розрахунком бухгалтерії;

5 – оприбутковано з цеху № 1 (матеріально відповідальна особа – В.О.Веніченко) на склад (матеріально відповідальна особа – К.А.Капралова) готову продукцію згідно з накладною;

6 – відображено надані послуги стороннім організаціям згідно з рахунком.

Витрати, зібрані на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», наприкінці місяця списуються на дебет рахунка 23 «Виробництво». Після списання і розподілу непрямих витрат на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» сальдо відсутнє. Рахунок закривається і в балансі не відображається. Зібрані на дебеті рахунка 23 «Виробництво» прямі та непрямі витрати складають фактичну собівартість виготовленої продукції. На фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції складають запис:

Д-т рах. 26 «Готова продукція» – К-т рах. 23 «Виробництво».

Фактичну собівартість випуску готової продукції розраховують так: до вартості незавершеного виробництва на початок місяця додають поточні витрати за місяць (сума дебетового обороту) і віднімають вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

$$ФС = НВн + ПВ - НВк,$$

ФС – фактична собівартість випуску готової продукції;

НВн – вартість незавершеного виробництва на початок місяця;

ПВ – поточні витрати за місяць;

НВк – вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

Фактичну собівартість продукції визначають тільки наприкінці місяця, тому протягом місяця одержану з виробництва готову продукцію оприбутковують за плановою собівартістю. Це дає можливість простежити рух готової продукції під час здійснення

господарських операцій. Наприкінці місяця планову собівартість коригують до фактичної (рис. 4.14).

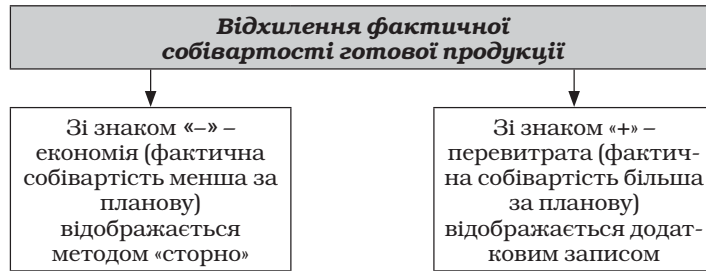


Рис. 4.14. Відхилення фактичної собівартості готової продукції та методи відображення його у бухгалтерському обліку

Отже, на дебеті рахунків виробництва відображають усі витрати з виробництва продукції, на кредиті – витрати, які ввійшли в собівартість готової продукції, тобто випуск продукції за її фактичною собівартістю.

4.3.4. Облік процесу реалізації готової продукції і формування фінансових результатів готової продукції

Заключною стадією кругообігу господарських засобів є процес реалізації.

Реалізація – це продаж вироблених чи перепроданих товарів і послуг з одержанням грошової виручки. У бухгалтерському обліку

цей процес відображається сукупністю операцій, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції (робіт, послуг) іншим підприємствам і організаціям.

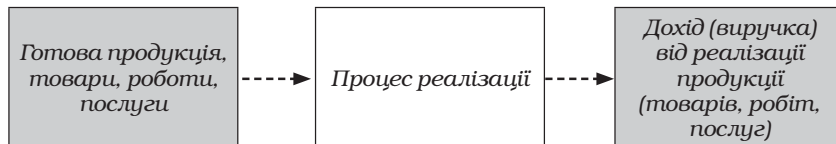


Рис. 4.15. Схема процесу реалізації

господарських операцій. Наприкінці місяця планову собівартість коригують до фактичної (рис. 4.14).

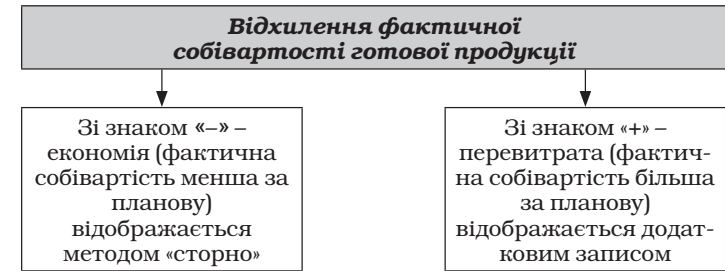


Рис. 4.14. Відхилення фактичної собівартості готової продукції та методи відображення його у бухгалтерському обліку

Отже, на дебеті рахунків виробництва відображають усі витрати з виробництва продукції, на кредиті – витрати, які ввійшли в собівартість готової продукції, тобто випуск продукції за її фактичною собівартістю.

4.3.4. Облік процесу реалізації готової продукції і формування фінансових результатів готової продукції

Заключною стадією кругообігу господарських засобів є процес реалізації.

Реалізація – це продаж вироблених чи перепроданих товарів і послуг з одержанням грошової виручки. У бухгалтерському обліку

цей процес відображається сукупністю операцій, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції (робіт, послуг) іншим підприємствам і організаціям.

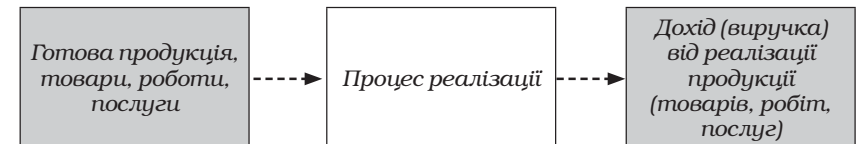


Рис. 4.15. Схема процесу реалізації

Основними завданнями обліку процесу реалізації є:

- забезпечення інформації про обсяг реалізованої продукції за її видами;
- виявлення фінансових результатів по підприємству в цілому та окремих видів продукції;
- забезпечення контролю за формуванням повної собівартості продукції;
- забезпечення контролю за рівнем реалізаційних цін.

Реалізованою вважається продукція, за яку надійшли кошти від покупця на рахунок підприємця-виробника. В умовах проведення передоплати продукція вважається реалізованою в міру її відвантаження покупцям, а при бартерному обміні – при надходженні товарів обміну на відповідну вартість відпущеної продукції, на яку належним чином оформлені документи.

Фактичний відпуск готової продукції покупцям зі складу або цеху оформляють на підставі доручення на право одержання цінностей, накладної, а за необхідності перевезення продукції – товарно-транспортної накладної.

Розрахунковими документами є: договір-угода, рахунки-фактури, платіжні вимоги, у них містяться дані про відвантажену продукцію (найменування, кількість, ціна, вартість тощо).

Процес реалізації починається з моменту оприбуткування готової продукції, а завершується отриманням коштів від покупців.

Протягом місяця продукція відвантажується за плановими цінами, що відображається записом:

Д-т рах. 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

К-т рах. 26 «Готова продукція».

Крім того, під час реалізації підприємства несуть певні витрати; до них належать витрати: на зберігання продукції, її відвантаження, транспортування, рекламу тощо. Облік таких витрат обліковують на рахунку 93 «Витрати на збут». На дебеті даного рахунка відображаються витрати, на кредиті – їх списання на фінансові результати записом:

Д-т рах. 79 «Фінансові результати»

К-т рах. 93 «Витрати на збут».

При реалізації продукції чи будь-яких інших цінностей у підприємства виникає податкове зобов'язання перед бюджетом.

Існує два методи обчислення ПДВ (рис. 4. 16).

Основними завданнями обліку процесу реалізації є:

- забезпечення інформації про обсяг реалізованої продукції за її видами;
- виявлення фінансових результатів по підприємству в цілому та окремих видів продукції;
- забезпечення контролю за формуванням повної собівартості продукції;
- забезпечення контролю за рівнем реалізаційних цін.

Реалізованою вважається продукція, за яку надійшли кошти від покупця на рахунок підприємця-виробника. В умовах проведення передоплати продукція вважається реалізованою в міру її відвантаження покупцям, а при бартерному обміні – при надходженні товарів обміну на відповідну вартість відпущеної продукції, на яку належним чином оформлені документи.

Фактичний відпуск готової продукції покупцям зі складу або цеху оформляють на підставі доручення на право одержання цінностей, накладної, а за необхідності перевезення продукції – товарно-транспортної накладної.

Розрахунковими документами є: договір-угода, рахунки-фактури, платіжні вимоги, у них містяться дані про відвантажену продукцію (найменування, кількість, ціна, вартість тощо).

Процес реалізації починається з моменту оприбуткування готової продукції, а завершується отриманням коштів від покупців.

Протягом місяця продукція відвантажується за плановими цінами, що відображається записом:

Д-т рах. 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

К-т рах. 26 «Готова продукція».

Крім того, під час реалізації підприємства несуть певні витрати; до них належать витрати: на зберігання продукції, її відвантаження, транспортування, рекламу тощо. Облік таких витрат обліковують на рахунку 93 «Витрати на збут». На дебеті даного рахунка відображаються витрати, на кредиті – їх списання на фінансові результати записом:

Д-т рах. 79 «Фінансові результати»

К-т рах. 93 «Витрати на збут».

При реалізації продукції чи будь-яких інших цінностей у підприємства виникає податкове зобов'язання перед бюджетом.

Існує два методи обчислення ПДВ (рис. 4. 16).

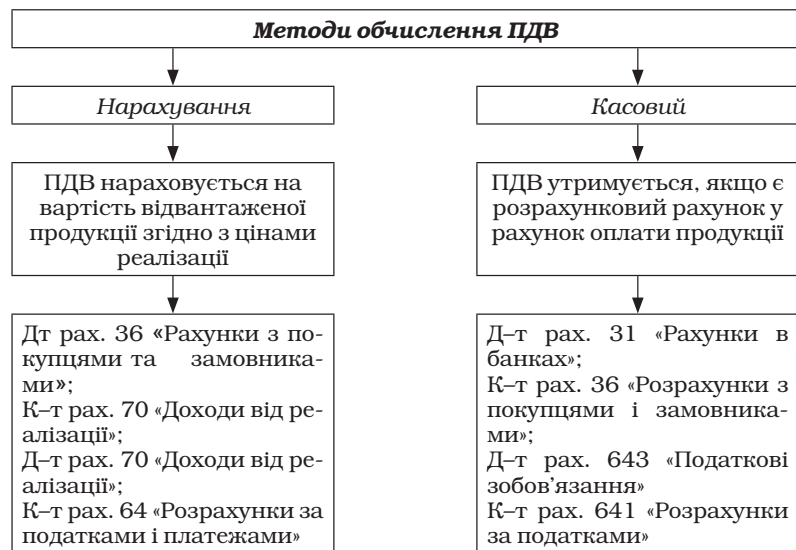


Рис. 4.16. Методи обчислення податку на додану вартість

Отримана продавцем від покупця вартість продукції за її реалізаційними цінами називається *виручкою*. Розмір виручки залежить від:

- обсягу реалізованої продукції;
- її асортименту;
- рівня реалізаційних цін.

Виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) відображається на рахунку 70 «Доходи від реалізації» за відпускнуою вартістю відвантаженої продукції, виконаних робіт, послуг записом:

Д-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
К-т рах. 70 «Доходи від реалізації».

Усі підприємства, згідно з чинним законодавством, реалізуючи продукцію (роботи, послуги), сплачують суму податку на додану вартість (ПДВ).

Проте кожне підприємство є не тільки продавцем продукції, але і її покупцем, воно сплачує ПДВ, купуючи. У зв'язку з цим до бюджету перераховується лише різниця між сумою одержаного та сплаченого ПДВ.

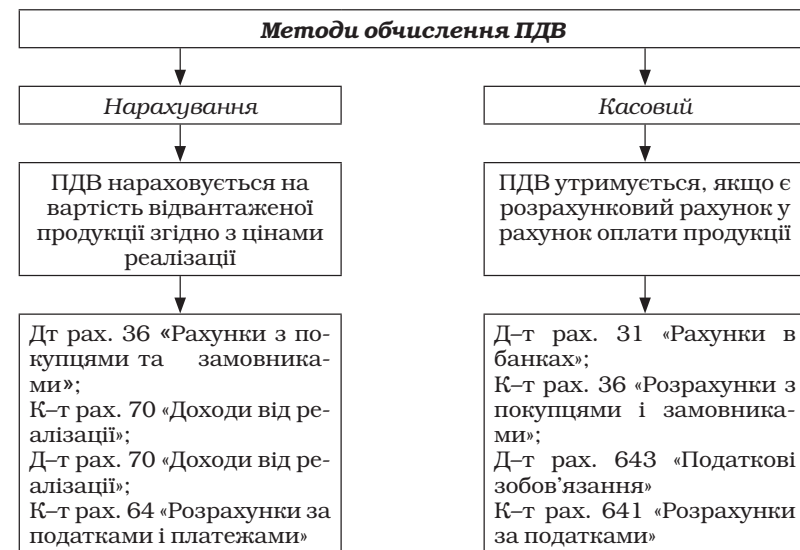


Рис. 4.16. Методи обчислення податку на додану вартість

Отримана продавцем від покупця вартість продукції за її реалізаційними цінами називається *виручкою*. Розмір виручки залежить від:

- обсягу реалізованої продукції;
- її асортименту;
- рівня реалізаційних цін.

Виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) відображається на рахунку 70 «Доходи від реалізації» за відпускнуою вартістю відвантаженої продукції, виконаних робіт, послуг записом:

Д-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
К-т рах. 70 «Доходи від реалізації».

Усі підприємства, згідно з чинним законодавством, реалізуючи продукцію (роботи, послуги), сплачують суму податку на додану вартість (ПДВ).

Проте кожне підприємство є не тільки продавцем продукції, але і її покупцем, воно сплачує ПДВ, купуючи. У зв'язку з цим до бюджету перераховується лише різниця між сумою одержаного та сплаченого ПДВ.

Визначимо кінцеву ціну реалізації:

$$Цр = C + П,$$

C – собівартість;

$П$ – прибуток;

$Цр$ – ціна реалізації разом з ПДВ.

Визначимо 20-відсоткову ставку ПДВ:

$$Цр = \frac{(C + П) 20}{100}.$$

Отже, додана вартість виникає з моменту вкладення праці в її виробництво і закінчується реалізацією.

Механізм формування фінансових результатів полягає в тому, що протягом звітного періоду витрати діяльності накопичуються за дебетом рахунків 9 класу «Витрати діяльності», а доходи – за кредитом рахунків 7 класу «Доходи і результати діяльності» (за винятком рахунку 79 «Фінансові результати»). По закінченні звітного періоду кожний рахунок витрат і доходів «закривається в повній сумі шляхом перенесення суми витрат у дебет рахунку 79 «Фінансові результати», суми доходів – у кредит рахунку 79 «Фінансові витрати».

Шляхом порівняння доходів з витратами (обороту по кредиту і дебету рахунку 79) визначається фінансовий результат як по окремих видах діяльності, так і в цілому по підприємству. Різниця між сумою одержаних доходів та сумою витрат показує прибуток, а перевищення витрат над доходами – збиток. Структура рахунку 79 «Фінансові результати» дозволяє оперативнo без додаткової вибірки інформації підготувати форму 2 «Звіт про фінансові результати».

Визначимо кінцеву ціну реалізації:

$$Цр = C + П,$$

C – собівартість;

$П$ – прибуток;

$Цр$ – ціна реалізації разом з ПДВ.

Визначимо 20-відсоткову ставку ПДВ:

$$Цр = \frac{(C + П) 20}{100}.$$

Отже, додана вартість виникає з моменту вкладення праці в її виробництво і закінчується реалізацією.

Механізм формування фінансових результатів полягає в тому, що протягом звітного періоду витрати діяльності накопичуються за дебетом рахунків 9 класу «Витрати діяльності», а доходи – за кредитом рахунків 7 класу «Доходи і результати діяльності» (за винятком рахунку 79 «Фінансові результати»). По закінченні звітного періоду кожний рахунок витрат і доходів «закривається в повній сумі шляхом перенесення суми витрат у дебет рахунку 79 «Фінансові результати», суми доходів – у кредит рахунку 79 «Фінансові витрати».

Шляхом порівняння доходів з витратами (обороту по кредиту і дебету рахунку 79) визначається фінансовий результат як по окремих видах діяльності, так і в цілому по підприємству. Різниця між сумою одержаних доходів та сумою витрат показує прибуток, а перевищення витрат над доходами – збиток. Структура рахунку 79 «Фінансові результати» дозволяє оперативнo без додаткової вибірки інформації підготувати форму 2 «Звіт про фінансові результати».

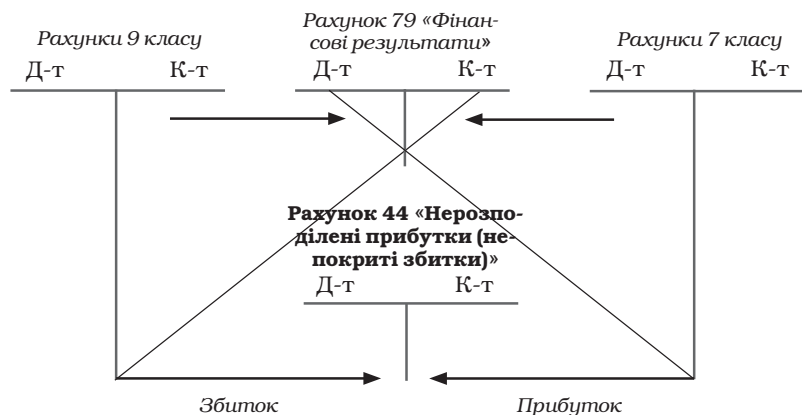


Рис. 4.17. Схема формування фінансових результатів.

За наявності прибутку:

Д-т рах. 79 «Фінансові результати»;

К-т рах. 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

За збитковості:

Д-т рах. 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;

К-т рах. 79 «Фінансові результати».

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» в обліку не закривається. За дебетом цього рахунка виводять сальдо і переносять його станом на перше січня наступного року; його результат фіксується в балансі, за кредитом – обліковують суму прибутку, за дебетом – збиток.

Прибуток може бути використаний на:

- збільшення статутного капіталу;
- створення резервного капіталу;
- оплату дивідендів.

Отже, фінансові результати – це прибуток або збиток, одержані від діяльності підприємства.

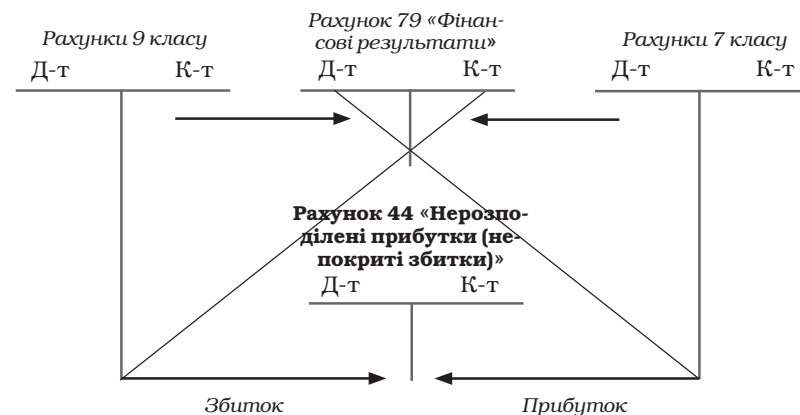


Рис. 4.17. Схема формування фінансових результатів.

За наявності прибутку:

Д-т рах. 79 «Фінансові результати»;

К-т рах. 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

За збитковості:

Д-т рах. 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;

К-т рах. 79 «Фінансові результати».

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» в обліку не закривається. За дебетом цього рахунка виводять сальдо і переносять його станом на перше січня наступного року; його результат фіксується в балансі, за кредитом – обліковують суму прибутку, за дебетом – збиток.

Прибуток може бути використаний на:

- збільшення статутного капіталу;
- створення резервного капіталу;
- оплату дивідендів.

Отже, фінансові результати – це прибуток або збиток, одержані від діяльності підприємства.

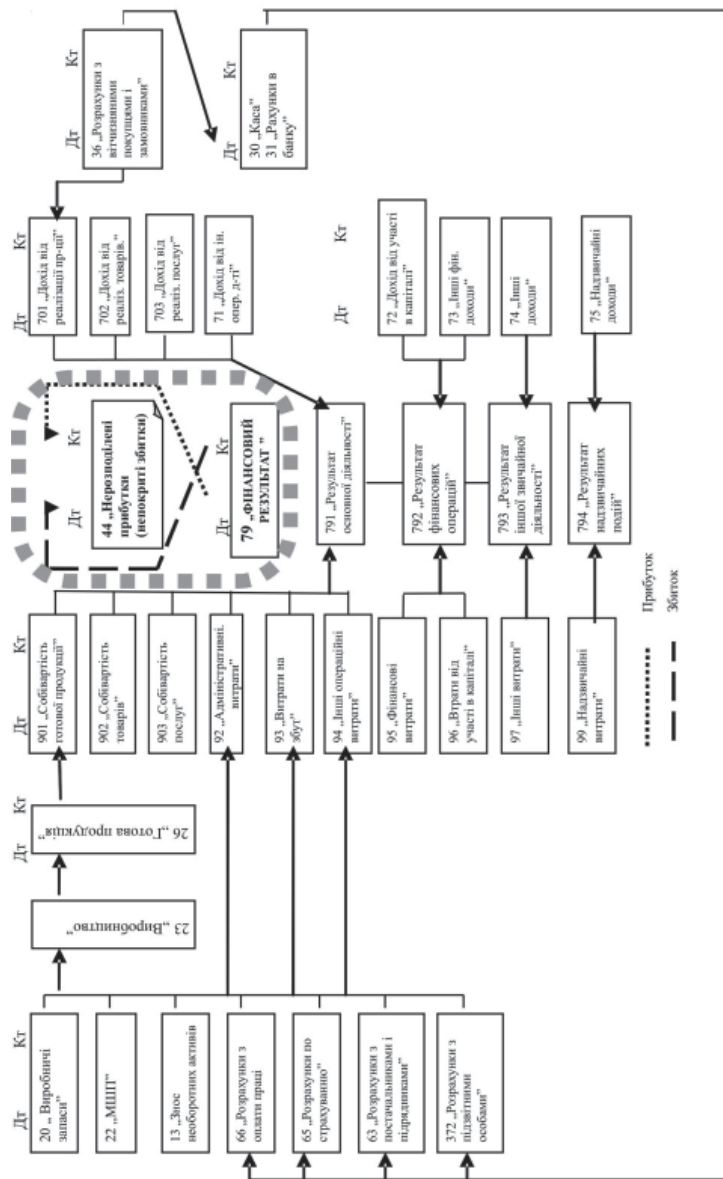


Рис. 4.17. Схема господарських процесів в системі рахунків

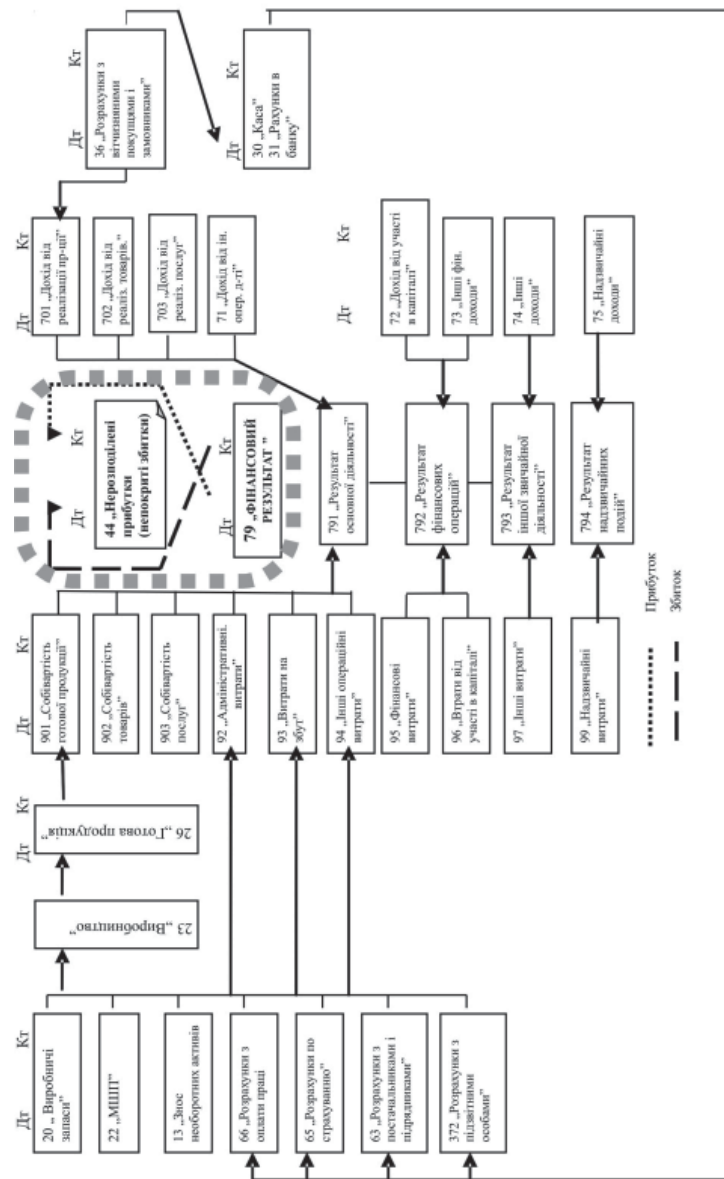


Рис. 4.17. Схема господарських процесів в системі рахунків

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте відомі вам методи калькулювання собівартості продукції.
2. Як визначається оцінка в бухгалтерському обліку?
3. Обґрунтуйте важливість і необхідність оцінки в бухгалтерському обліку.
4. Які є підходи і принципи до оцінки об'єктів обліку?
5. Які види оцінок застосовуються в обліку?
6. Який вид оцінок є основою вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку?
7. Обґрунтуйте значення господарських процесів як об'єкта бухгалтерського обліку.
8. Розкрийте зміст стадій процесу кругообороту капіталу.
9. Якою є економічна суть процесу постачання? Які завдання ставить перед собою облік придбання матеріальних цінностей?
10. Дайте визначення понять – засоби праці й предмети праці. Наведіть приклади.
11. Які рахунки використовують для обліку придбання матеріальних цінностей? Наведіть схему обліку процесу придбання.
12. Що включається до первинної (фактичної) собівартості придбаних матеріальних цінностей?
13. Які є методи списання вартості відпущених запасів?
14. Розкрийте економічну сутність процесу виробництва. Які завдання постають перед бухгалтерським обліком цього процесу?
15. Охарактеризуйте калькулювання собівартості продукції та класифікація витрат.
16. Які завдання ставить перед собою облік реалізації готової продукції, робіт і послуг?
17. Які синтетичні рахунки використовують для обліку процесу реалізації? Назвіть їх характеристики та особливості.
18. Поясніть схему обліку процесу реалізації.
19. Аргументуйте значення та роль обліку фінансових результатів.
20. За допомогою яких рахунків здійснюється облік фінансових результатів?
21. Наведіть та поясніть схему обліку фінансових результатів та їх розподілу і списання.

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте відомі вам методи калькулювання собівартості продукції.
2. Як визначається оцінка в бухгалтерському обліку?
3. Обґрунтуйте важливість і необхідність оцінки в бухгалтерському обліку.
4. Які є підходи і принципи до оцінки об'єктів обліку?
5. Які види оцінок застосовуються в обліку?
6. Який вид оцінок є основою вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку?
7. Обґрунтуйте значення господарських процесів як об'єкта бухгалтерського обліку.
8. Розкрийте зміст стадій процесу кругообороту капіталу.
9. Якою є економічна суть процесу постачання? Які завдання ставить перед собою облік придбання матеріальних цінностей?
10. Дайте визначення понять – засоби праці й предмети праці. Наведіть приклади.
11. Які рахунки використовують для обліку придбання матеріальних цінностей? Наведіть схему обліку процесу придбання.
12. Що включається до первинної (фактичної) собівартості придбаних матеріальних цінностей?
13. Які є методи списання вартості відпущених запасів?
14. Розкрийте економічну сутність процесу виробництва. Які завдання постають перед бухгалтерським обліком цього процесу?
15. Охарактеризуйте калькулювання собівартості продукції та класифікація витрат.
16. Які завдання ставить перед собою облік реалізації готової продукції, робіт і послуг?
17. Які синтетичні рахунки використовують для обліку процесу реалізації? Назвіть їх характеристики та особливості.
18. Поясніть схему обліку процесу реалізації.
19. Аргументуйте значення та роль обліку фінансових результатів.
20. За допомогою яких рахунків здійснюється облік фінансових результатів?
21. Наведіть та поясніть схему обліку фінансових результатів та їх розподілу і списання.

ТЕМА 5

ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Питання до розгляду

- 5.1. *Поняття про документи. Вимоги до складання документів.*
- 5.2. *Класифікація бухгалтерських документів.*
- 5.3. *Порядок опрацювання бухгалтерських документів.*
- 5.4. *Виправлення помилок у первинних документах.*
- 5.5. *Організація документообігу.*
- 5.6. *Порядок зберігання документів.*
- 5.7. *Інвентаризація, її види та порядок проведення.*
- 5.8. *Документальне забезпечення інвентаризації та відображення її результатів в обліку.*
- 5.9. *Облікові реєстри та їх класифікація.*
- 5.10. *Форми ведення бухгалтерського обліку.*
- 5.11. *Організація бухгалтерського обліку.*

Ключові терміни: документ, реквізити документа, документація, первинний документ, розпорядчий документ, виконавчий документ, внутрішній документ, зовнішній документ, комбінований документ, зведений документ, документообіг, графік документообороту, уніфікація, стандартизація, інвентаризація, інвентаризаційна комісія, природний убуток, пересортиця, форма бухгалтерського обліку, журнал-ордер, меморіальний ордер, головна книга.

Нормативно-правове забезпечення

1. Податковий кодекс України від 02.12.10 №2755 – VI.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» №996–XIV від 16 липня 1999 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України.

ТЕМА 5

ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Питання до розгляду

- 5.1. *Поняття про документи. Вимоги до складання документів.*
- 5.2. *Класифікація бухгалтерських документів.*
- 5.3. *Порядок опрацювання бухгалтерських документів.*
- 5.4. *Виправлення помилок у первинних документах.*
- 5.5. *Організація документообігу.*
- 5.6. *Порядок зберігання документів.*
- 5.7. *Інвентаризація, її види та порядок проведення.*
- 5.8. *Документальне забезпечення інвентаризації та відображення її результатів в обліку.*
- 5.9. *Облікові реєстри та їх класифікація.*
- 5.10. *Форми ведення бухгалтерського обліку.*
- 5.11. *Організація бухгалтерського обліку.*

Ключові терміни: документ, реквізити документа, документація, первинний документ, розпорядчий документ, виконавчий документ, внутрішній документ, зовнішній документ, комбінований документ, зведений документ, документообіг, графік документообороту, уніфікація, стандартизація, інвентаризація, інвентаризаційна комісія, природний убуток, пересортиця, форма бухгалтерського обліку, журнал-ордер, меморіальний ордер, головна книга.

Нормативно-правове забезпечення

1. Податковий кодекс України від 02.12.10 №2755 – VI.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» №996–XIV від 16 липня 1999 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України.

3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджене Наказом Міністерства фінансів України №88 від 24 травня 1995 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України за №168/704 від 05.06.95 р.

4. Типові форми первинної облікової документації. Затверджено Наказом Міністерства статистики України:

- з обліку основних засобів (№ 352 від 29.12.95 р., введено до дії з 01.01.96 р.);
- з обліку сировини і матеріалів (№ 193 від 21.06.96 р., введено до дії з липня 1996 р.);
- з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (№ 145 від 22.05.96 р., введено до дії з липня 1996 р.) та ін.

5. Перелік типових Документів при визначенні термінів зберігання та їх відбору для включення до складу Національного архівного фонду України або знищення документів. Наказ головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України №41 від 20 липня 1998 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України №576/3016 від 11.09.98 р.

6. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419.

7. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69.

5.1. Поняття про документи. Вимоги до складання документів

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України №88 від 24 травня 1995 р. (зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 168/704 від 05.06.95 р.), визначає порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності.

3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджене Наказом Міністерства фінансів України №88 від 24 травня 1995 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України за №168/704 від 05.06.95 р.

4. Типові форми первинної облікової документації. Затверджено Наказом Міністерства статистики України:

- з обліку основних засобів (№ 352 від 29.12.95 р., введено до дії з 01.01.96 р.);
- з обліку сировини і матеріалів (№ 193 від 21.06.96 р., введено до дії з липня 1996 р.);
- з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (№ 145 від 22.05.96 р., введено до дії з липня 1996 р.) та ін.

5. Перелік типових Документів при визначенні термінів зберігання та їх відбору для включення до складу Національного архівного фонду України або знищення документів. Наказ головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України №41 від 20 липня 1998 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України №576/3016 від 11.09.98 р.

6. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419.

7. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69.

5.1. Поняття про документи. Вимоги до складання документів

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України №88 від 24 травня 1995 р. (зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 168/704 від 05.06.95 р.), визначає порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності.

Документування – це суцільне і безперервне спостереження за господарськими операціями на підприємстві.

Документ (лат. *dokumentum* буквально означає свідоцтво, доказ.) – це письмовий доказ здійснення господарської операції або розпорядження на її здійснення.

Первинні документи, у тому числі на паперових і машинозчитувальних носіях інформації, повинні мати такі *обов'язкові реквізити*:

- назва документа;
- номер документа;
- назва підприємства, на якому складений документ;
- зміст господарської операції;
- обсяг операції і одиниця виміру;
- грошова сума, ціна;
- місце здійснення операції;
- підписи осіб, відповідальних за здійснення операції і складання документа;
- печатка підприємства.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити.

Вимоги до складання первинних документів:

- заповнення всіх обов'язкових реквізитів;
- чіткість заповнення;
- недопустимість виправлень;
- складання в момент здійснення операції, а якщо це неможливо, безпосередньо після її закінчення;
- використання бланків типових форм;
- проведення записів в темному кольорі чорнилом, кульковою ручкою, друкарськими засобами чи принтером, що забезпечує зберігання цих записів протягом встановленого терміну зберігання документа;
- обов'язкове прокреслювання вільних рядків;
- проставлення сум у грошових документах цифрами і прописом, перше слово суми записують з початку рядка і з великої літери;
- зазначення даних про посаду, прізвище і підписи осіб, відповідальних за операцію, складання і оформлення документа.

Керівник підприємства затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення

Документування – це суцільне і безперервне спостереження за господарськими операціями на підприємстві.

Документ (лат. *dokumentum* буквально означає свідоцтво, доказ.) – це письмовий доказ здійснення господарської операції або розпорядження на її здійснення.

Первинні документи, у тому числі на паперових і машинозчитувальних носіях інформації, повинні мати такі *обов'язкові реквізити*:

- назва документа;
- номер документа;
- назва підприємства, на якому складений документ;
- зміст господарської операції;
- обсяг операції і одиниця виміру;
- грошова сума, ціна;
- місце здійснення операції;
- підписи осіб, відповідальних за здійснення операції і складання документа;
- печатка підприємства.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити.

Вимоги до складання первинних документів:

- заповнення всіх обов'язкових реквізитів;
- чіткість заповнення;
- недопустимість виправлень;
- складання в момент здійснення операції, а якщо це неможливо, безпосередньо після її закінчення;
- використання бланків типових форм;
- проведення записів в темному кольорі чорнилом, кульковою ручкою, друкарськими засобами чи принтером, що забезпечує зберігання цих записів протягом встановленого терміну зберігання документа;
- обов'язкове прокреслювання вільних рядків;
- проставлення сум у грошових документах цифрами і прописом, перше слово суми записують з початку рядка і з великої літери;
- зазначення даних про посаду, прізвище і підписи осіб, відповідальних за операцію, складання і оформлення документа.

Керівник підприємства затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення

господарських операцій, пов'язаних з відпуском товарно-матеріальних цінностей, майна, видачею грошових коштів і документів. Коло таких осіб, як правило, обмежене.

Забороняється приймати до виконання документи на господарські операції, які суперечать законодавчим і нормативним актам, встановленому порядку обліку коштів і матеріальних цінностей, завдають шкоди власникам.

При застосуванні засобів обчислювальної техніки та іншої оргтехніки реквізити можуть бути зафіксовані у вигляді коду.

При складанні документів на машинозчитувальних носіях інформації підприємство, установа зобов'язані за свій рахунок і власними силами виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу контролюючих або судових органів та своїх клієнтів.

Підписи осіб, відповідальних за складання первинних документів, на обчислювальних машинах та інших засобах організаційної техніки, виконуються у вигляді пароля або іншим засобом авторизації, що дає змогу однозначно ідентифікувати особу, яка здійснила господарську операцію.

Документ на машинозчитувальному носії повинен мати код особи, відповідальної за правильність складання документа. Належність коду конкретній особі реєструється організацією-створювачем документа на машинозчитувальному носії, а також створюються технічні, програмні засоби та організаційні умови, що виключають можливість користування чужими кодами.

Додаткові вимоги до порядку створення первинних документів про касові і банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних та інших об'єктів майна передбачаються спеціальними нормативними актами.

Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також коло господарських операцій, оформлення яких провадиться на таких бланках, визначаються окремими нормативними актами.

Первинні документи підлягають уніфікації і стандартизації.

Уніфікація – це розробка єдиних зразків документів для оформлення однотипних господарських операцій. Уніфіковано всі банківські та касові документи, бланки авансових звітів та посвідчень на відрядження, товарно-транспортних накладних, розрахунково-платіжних відомостей, податкових накладних та інших документів.

господарських операцій, пов'язаних з відпуском товарно-матеріальних цінностей, майна, видачею грошових коштів і документів. Коло таких осіб, як правило, обмежене.

Забороняється приймати до виконання документи на господарські операції, які суперечать законодавчим і нормативним актам, встановленому порядку обліку коштів і матеріальних цінностей, завдають шкоди власникам.

При застосуванні засобів обчислювальної техніки та іншої оргтехніки реквізити можуть бути зафіксовані у вигляді коду.

При складанні документів на машинозчитувальних носіях інформації підприємство, установа зобов'язані за свій рахунок і власними силами виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу контролюючих або судових органів та своїх клієнтів.

Підписи осіб, відповідальних за складання первинних документів, на обчислювальних машинах та інших засобах організаційної техніки, виконуються у вигляді пароля або іншим засобом авторизації, що дає змогу однозначно ідентифікувати особу, яка здійснила господарську операцію.

Документ на машинозчитувальному носії повинен мати код особи, відповідальної за правильність складання документа. Належність коду конкретній особі реєструється організацією-створювачем документа на машинозчитувальному носії, а також створюються технічні, програмні засоби та організаційні умови, що виключають можливість користування чужими кодами.

Додаткові вимоги до порядку створення первинних документів про касові і банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних та інших об'єктів майна передбачаються спеціальними нормативними актами.

Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також коло господарських операцій, оформлення яких провадиться на таких бланках, визначаються окремими нормативними актами.

Первинні документи підлягають уніфікації і стандартизації.

Уніфікація – це розробка єдиних зразків документів для оформлення однотипних господарських операцій. Уніфіковано всі банківські та касові документи, бланки авансових звітів та посвідчень на відрядження, товарно-транспортних накладних, розрахунково-платіжних відомостей, податкових накладних та інших документів.

Стандартизація – це встановлення для бланків однотипних документів однакових, найбільш раціонального розміру і форми. Друкування стандартних бланків документів великими тиражами дає значну економію паперу, здешевлює їх виготовлення.

5.2. Класифікація бухгалтерських документів

Класифікація – це умовне групування бухгалтерських документів за визначеними ознаками, зокрема: 1) за місцем складання, 2) за призначенням, 3) за порядком складання, 4) за способом використання, 5) за змістом і т.д.

1) *За призначенням* бухгалтерські документи поділяються:

- *розпорядчі*, в яких містяться розпорядження щодо здійснення тієї чи іншої господарської операції; вони не є підставою для запису операцій в обліку, оскільки немає підтвердження про те, що така операція відбулася. До розпорядчих документів належать накази, розпорядження, доручення та ін.;
- *виконавчі*, або *виправдні*, що підтверджують факти виконання операцій. Вони є першим етапом облікової реєстрації. До них належать прибуткові й видаткові ордери, рахунки-фактури, квитанції, що свідчать про прийняття цінностей, акти про виконані роботи та ін.;
- *документи бухгалтерського оформлення*, до яких належать розпорядчі та групувальні відомості, різні довідки, розрахунки тощо (наприклад, розрахунок суми на заготівлю та придбання матеріальних цінностей);
- *комбіновані* – містять ознаки розпорядчих, виконавчих, документів бухгалтерського оформлення з одночасною вказівкою щодо відображення господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку. До таких документів належать Авансові звіти, Звіти про використання коштів, Прибуткові й Видаткові касові ордери, Вимоги на відпуск матеріалів зі складу.

2) *За місцем складання* документи поділяються на зовнішні та внутрішні.

Стандартизація – це встановлення для бланків однотипних документів однакових, найбільш раціонального розміру і форми. Друкування стандартних бланків документів великими тиражами дає значну економію паперу, здешевлює їх виготовлення.

5.2. Класифікація бухгалтерських документів

Класифікація – це умовне групування бухгалтерських документів за визначеними ознаками, зокрема: 1) за місцем складання, 2) за призначенням, 3) за порядком складання, 4) за способом використання, 5) за змістом і т.д.

1) *За призначенням* бухгалтерські документи поділяються:

- *розпорядчі*, в яких містяться розпорядження щодо здійснення тієї чи іншої господарської операції; вони не є підставою для запису операцій в обліку, оскільки немає підтвердження про те, що така операція відбулася. До розпорядчих документів належать накази, розпорядження, доручення та ін.;
- *виконавчі*, або *виправдні*, що підтверджують факти виконання операцій. Вони є першим етапом облікової реєстрації. До них належать прибуткові й видаткові ордери, рахунки-фактури, квитанції, що свідчать про прийняття цінностей, акти про виконані роботи та ін.;
- *документи бухгалтерського оформлення*, до яких належать розпорядчі та групувальні відомості, різні довідки, розрахунки тощо (наприклад, розрахунок суми на заготівлю та придбання матеріальних цінностей);
- *комбіновані* – містять ознаки розпорядчих, виконавчих, документів бухгалтерського оформлення з одночасною вказівкою щодо відображення господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку. До таких документів належать Авансові звіти, Звіти про використання коштів, Прибуткові й Видаткові касові ордери, Вимоги на відпуск матеріалів зі складу.

2) *За місцем складання* документи поділяються на зовнішні та внутрішні.

Зовнішніми документами називаються ті, що надходять від інших підприємств, організацій, тобто складаються за межами даного підприємства. До них належать виписки банку, рахунки поставальників та ін.

Внутрішні документи – це документи, складені (виписані) на даному підприємстві, в організації.

3) *За порядком складання* поділяються на первинні та зведені.

Первинні – це такі документи, що вперше виконують реєстрацію господарської операції в момент її здійснення або невідкладно після здійснення. До них належать акти прийняття і вибуття основних засобів, накладні, квитанції тощо.

Зведені документи складаються на підставі первинних. До них належать різноманітні звіти, розрахунково-платіжні відомості та ін.

4) *За способом охоплення операцій* документи поділяються на разові та накопичувальні.

Разові документи використовуються лише для одноразового оформлення і відображення операцій. До них належать Прибуткові й Видаткові касові ордери, Вимоги для одержання матеріальних цінностей зі складу та ін.

Накопичувальні документи використовуються для багаторазового оформлення і реєстрації операцій протягом визначеного часу (тижня, декади, місяця). Наприклад, лімітно-забірні картки, за допомогою яких оформлюється відпуск матеріалів на виробництво (виконання робіт). Такі документи скорочують кількість первинної документації.

Класифікація документів узагальнено представлена схемою, наведеною на рис. 5.1.

5) *За змістом* документи поділяють на грошові, розрахункові, матеріальні.

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

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

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

6) *За технікою складання документів:*

- Заповнювані *ручним* способом;
- Виготовлені *машинним* способом.

Зовнішніми документами називаються ті, що надходять від інших підприємств, організацій, тобто складаються за межами даного підприємства. До них належать виписки банку, рахунки поставальників та ін.

Внутрішні документи – це документи, складені (виписані) на даному підприємстві, в організації.

3) *За порядком складання* поділяються на первинні та зведені.

Первинні – це такі документи, що вперше виконують реєстрацію господарської операції в момент її здійснення або невідкладно після здійснення. До них належать акти прийняття і вибуття основних засобів, накладні, квитанції тощо.

Зведені документи складаються на підставі первинних. До них належать різноманітні звіти, розрахунково-платіжні відомості та ін.

4) *За способом охоплення операцій* документи поділяються на разові та накопичувальні.

Разові документи використовуються лише для одноразового оформлення і відображення операцій. До них належать Прибуткові й Видаткові касові ордери, Вимоги для одержання матеріальних цінностей зі складу та ін.

Накопичувальні документи використовуються для багаторазового оформлення і реєстрації операцій протягом визначеного часу (тижня, декади, місяця). Наприклад, лімітно-забірні картки, за допомогою яких оформлюється відпуск матеріалів на виробництво (виконання робіт). Такі документи скорочують кількість первинної документації.

Класифікація документів узагальнено представлена схемою, наведеною на рис. 5.1.

5) *За змістом* документи поділяють на грошові, розрахункові, матеріальні.

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

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

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

6) *За технікою складання документів:*

- Заповнювані *ручним* способом;
- Виготовлені *машинним* способом.

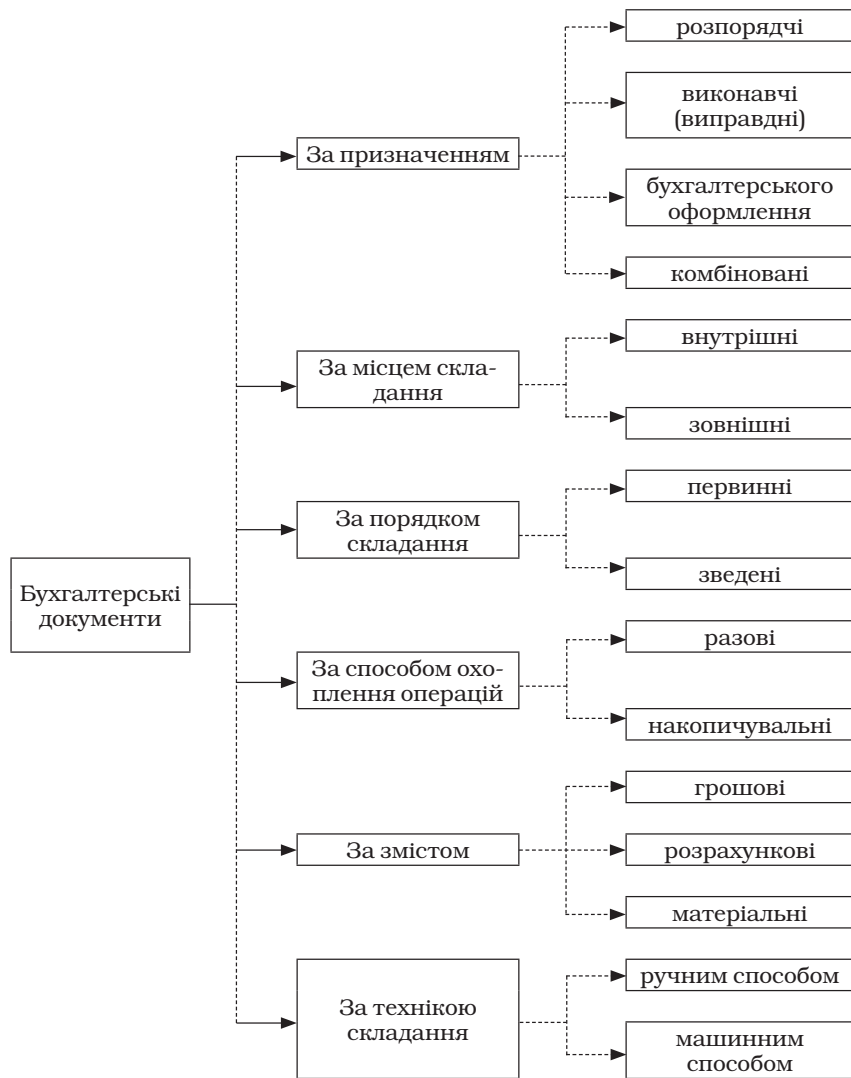


Рис. 5.1. Класифікація бухгалтерських документів

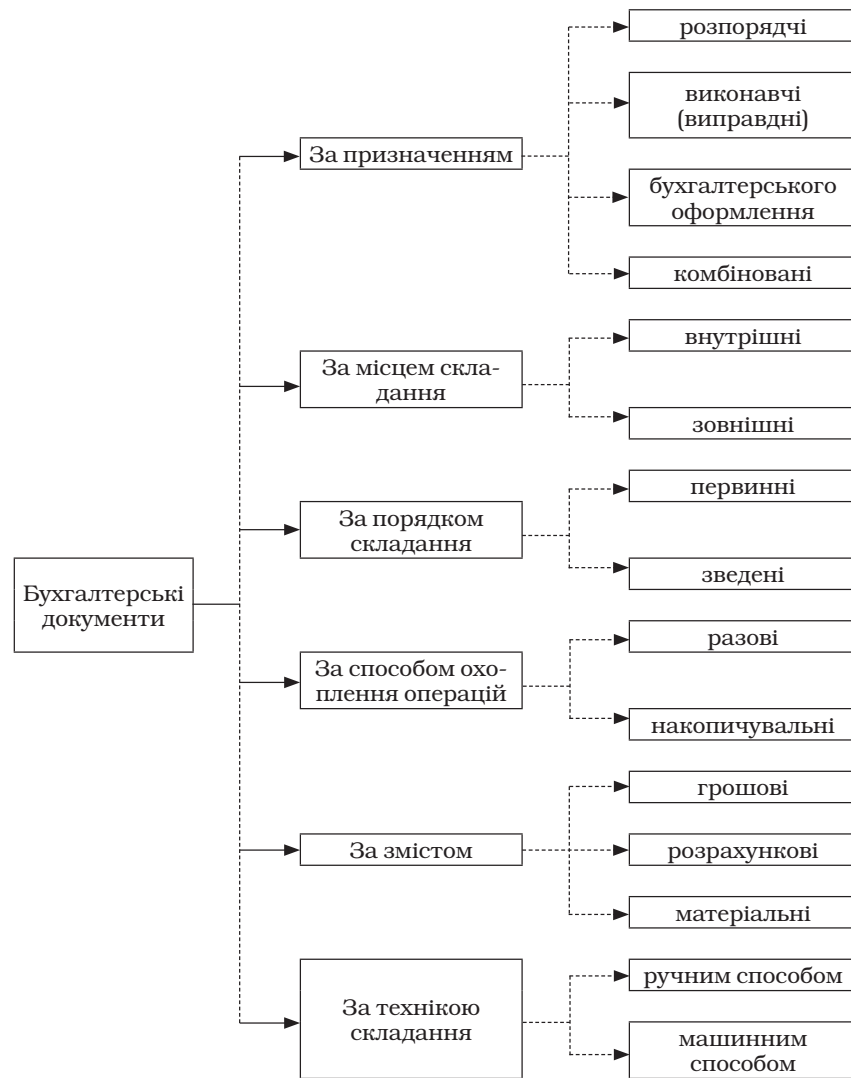


Рис. 5.1. Класифікація бухгалтерських документів

5.3. Порядок опрацювання бухгалтерських документів

Опрацювання бухгалтерських документів – це ряд процедур, які передбачають послідовне здійснення: перевірки, розцінки, групування і контирування.

Перевірка здійснюється за формою, змістом і арифметичними розрахунками:

- *за формою* – формальна перевірка заповнення всіх реквізитів, відповідності стандарту і формі документа, своєчасності складення документа і подання до бухгалтерії;
- *за змістом* – змістовна перевірка правильності відображення господарської операції, її відповідність законодавчим та нормативним вимогам, інтересам власника чи підприємства;
- *за арифметичними розрахунками* – перевірка відповідності і правильності проставлених цін і тарифів, розрахованих сум і підсумків.

Розцінка (таксування) документів полягає у проставленні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий. Ця операція характерна для документів, якими оформлюють рух матеріальних цінностей (вимоги–накладні, лімітно-забірні карти тощо).

Групування документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи з метою підготовки зведених даних (за складами, цехами, замовленнями, касами тощо). Групування є систематичним, хронологічним або комбінованим.

Контирування передбачає зазначення у первинних або зведених документах (відомостях) бухгалтерської проводки.

5.4. виправлення помилок у первинних документах

При заповненні первинних документів та облікових реєстрів можливі помилки. *Помилки виникають з різних причин:* внаслідок втоми, недбалості працівника, несправності калькулятора або комп'ютера. Однак у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових

5.3. Порядок опрацювання бухгалтерських документів

Опрацювання бухгалтерських документів – це ряд процедур, які передбачають послідовне здійснення: перевірки, розцінки, групування і контирування.

Перевірка здійснюється за формою, змістом і арифметичними розрахунками:

- *за формою* – формальна перевірка заповнення всіх реквізитів, відповідності стандарту і формі документа, своєчасності складення документа і подання до бухгалтерії;
- *за змістом* – змістовна перевірка правильності відображення господарської операції, її відповідність законодавчим та нормативним вимогам, інтересам власника чи підприємства;
- *за арифметичними розрахунками* – перевірка відповідності і правильності проставлених цін і тарифів, розрахованих сум і підсумків.

Розцінка (таксування) документів полягає у проставленні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий. Ця операція характерна для документів, якими оформлюють рух матеріальних цінностей (вимоги–накладні, лімітно-забірні карти тощо).

Групування документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи з метою підготовки зведених даних (за складами, цехами, замовленнями, касами тощо). Групування є систематичним, хронологічним або комбінованим.

Контирування передбачає зазначення у первинних або зведених документах (відомостях) бухгалтерської проводки.

5.4. виправлення помилок у первинних документах

При заповненні первинних документів та облікових реєстрів можливі помилки. *Помилки виникають з різних причин:* внаслідок втоми, недбалості працівника, несправності калькулятора або комп'ютера. Однак у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових

регістрів і звітів підчистки й необумовлені виправлення не допускаються.

Помилки можуть бути:

- *локальні* – перекручування інформації тільки в одному обліковому регістрі (наприклад, неправильно проставлена дата);
- *транзитні* – якщо помилка автоматично проходить через декілька облікових регістрів, наприклад, перекручування запису будь-якої суми у журналі реєстрації операцій веде до помилок на рахунках, в оборотній відомості і балансі.

Найчастіше помилки трапляються:

- *в тексті операції*, що призводить до неправильної кореспонденції рахунків – бухгалтерської проводки;
- *при записах сум*, якщо записавши суму в дебет одного рахунка, бухгалтер забуває записати її в кредит другого рахунка і навпаки. Буває, що, записавши суму до журналу, він забуває рознести її по бухгалтерських рахунках. Інколи, записавши суму у регістри синтетичного обліку, бухгалтер забуває про аналітичний облік. Цю групу помилок можна легко проконтролювати шляхом правильного застосування методу подвійного запису.

Помилки виправляють:

- 1) *коректурним способом* виправляються помилки в первинних документах, облікових регістрах і звітах, створених ручним способом, тобто неправильні текст або цифри закреслюються і над закресленим надписуються правильні текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рискою так, щоб можна було прочитати виправлене.
- 2) *способом «сторно»* виправляються помилки в облікових регістрах за минулий звітний період. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, до якої помилка (кореспонденція рахунків, сума) вписується червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або зі знаком мінус, а правильний запис (кореспонденція рахунків, сума) робиться чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового регістру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис й відображаються правильні суми та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

Виправлення помилки має бути супроводжено *надписом* «Виправлено» та підтверджено підписом осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення.

регістрів і звітів підчистки й необумовлені виправлення не допускаються.

Помилки можуть бути:

- *локальні* – перекручування інформації тільки в одному обліковому регістрі (наприклад, неправильно проставлена дата);
- *транзитні* – якщо помилка автоматично проходить через декілька облікових регістрів, наприклад, перекручування запису будь-якої суми у журналі реєстрації операцій веде до помилок на рахунках, в оборотній відомості і балансі.

Найчастіше помилки трапляються:

- *в тексті операції*, що призводить до неправильної кореспонденції рахунків – бухгалтерської проводки;
- *при записах сум*, якщо записавши суму в дебет одного рахунка, бухгалтер забуває записати її в кредит другого рахунка і навпаки. Буває, що, записавши суму до журналу, він забуває рознести її по бухгалтерських рахунках. Інколи, записавши суму у регістри синтетичного обліку, бухгалтер забуває про аналітичний облік. Цю групу помилок можна легко проконтролювати шляхом правильного застосування методу подвійного запису.

Помилки виправляють:

- 1) *коректурним способом* виправляються помилки в первинних документах, облікових регістрах і звітах, створених ручним способом, тобто неправильні текст або цифри закреслюються і над закресленим надписуються правильні текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рискою так, щоб можна було прочитати виправлене.
- 2) *способом «сторно»* виправляються помилки в облікових регістрах за минулий звітний період. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, до якої помилка (кореспонденція рахунків, сума) вписується червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або зі знаком мінус, а правильний запис (кореспонденція рахунків, сума) робиться чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового регістру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис й відображаються правильні суми та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

Виправлення помилки має бути супроводжено *надписом* «Виправлено» та підтверджено підписом осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення.

У документах, якими оформлені касові й банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються.

5.5. Організація документообігу

Документообіг – це рух документів від моменту їх складання (або одержання від інших підприємств, організації), опрацювання і використання за призначенням у визначений період часу і до передачі в архів.

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

Документообіг на кожному підприємстві встановлюється головним бухгалтером і є обов'язковим для всіх працівників підприємства.

Порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій та їх облікового оформлення, а також від структури підприємства і його облікового апарату (бухгалтерії).

Стадії документообігу:

- 1) надходження документів зі сторони та оформлення їх на підприємстві;
- 2) опрацювання і певна обробка первинних документів на підприємстві до надходження їх до бухгалтерії;
- 3) надходження первинних документів до бухгалтерії;
- 4) опрацювання документів у бухгалтерії:
 - перевірка документів за формою, змістом та арифметична перевірка;
 - оцінка в грошовій формі кожної операції, відображеної в документах;
 - запис на документах бухгалтерських проведення;
 - відображення операцій, наведених у документах, в облікових регістрах;
- 5) передача документів в архів бухгалтерії і забезпечення точного зберігання документів;
- 6) передача документів на зберігання до архіву підприємства, а потім до державного архіву (рис. 5.2).

У документах, якими оформлені касові й банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються.

5.5. Організація документообігу

Документообіг – це рух документів від моменту їх складання (або одержання від інших підприємств, організації), опрацювання і використання за призначенням у визначений період часу і до передачі в архів.

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

Документообіг на кожному підприємстві встановлюється головним бухгалтером і є обов'язковим для всіх працівників підприємства.

Порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій та їх облікового оформлення, а також від структури підприємства і його облікового апарату (бухгалтерії).

Стадії документообігу:

- 1) надходження документів зі сторони та оформлення їх на підприємстві;
- 2) опрацювання і певна обробка первинних документів на підприємстві до надходження їх до бухгалтерії;
- 3) надходження первинних документів до бухгалтерії;
- 4) опрацювання документів у бухгалтерії:
 - перевірка документів за формою, змістом та арифметична перевірка;
 - оцінка в грошовій формі кожної операції, відображеної в документах;
 - запис на документах бухгалтерських проведення;
 - відображення операцій, наведених у документах, в облікових регістрах;
- 5) передача документів в архів бухгалтерії і забезпечення точного зберігання документів;
- 6) передача документів на зберігання до архіву підприємства, а потім до державного архіву (рис. 5.2).

Перелічені етапи документообігу відображаються у спеціальному документі, який називається *план (графік) документообігу*.

Графік документообігу на підприємстві, в установі має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожний первинний документ, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Графік документообігу оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що здійснюються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і терміну виконаних робіт.

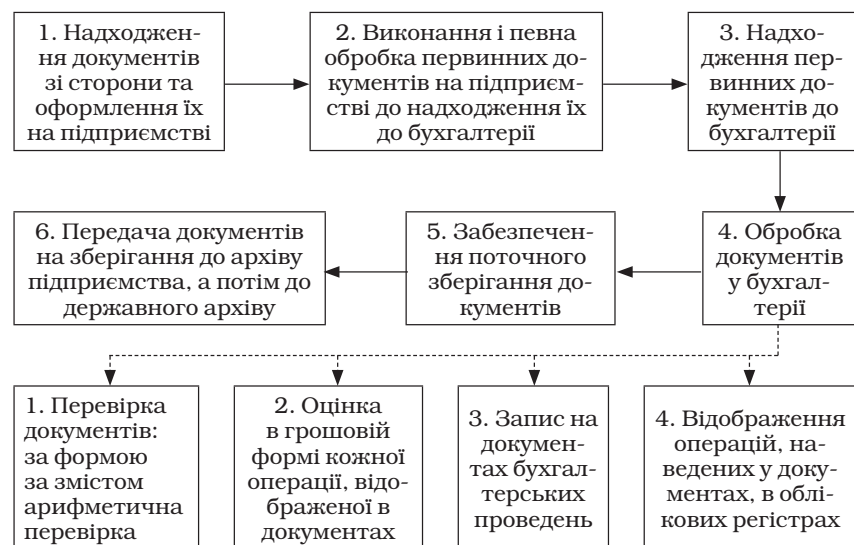


Рис. 5.2. Стадії документообігу

Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які належать до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю надається витяг із графіка. У витягу наводиться перелік документів, що належать до функції

Перелічені етапи документообігу відображаються у спеціальному документі, який називається *план (графік) документообігу*.

Графік документообігу на підприємстві, в установі має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожний первинний документ, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Графік документообігу оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що здійснюються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і терміну виконаних робіт.

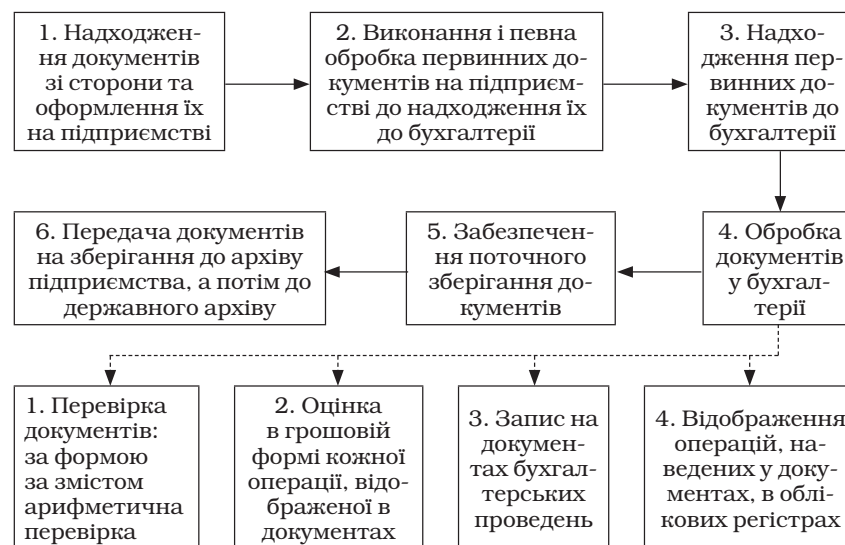


Рис. 5.2. Стадії документообігу

Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які належать до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю надається витяг із графіка. У витягу наводиться перелік документів, що належать до функції

ональних обов'язків виконавця, термін їх подання та підрозділ підприємства, установи, до яких подаються ці документи. Витяг із графіка документообігу підприємства наведено в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

Графік документообігу з обліку основних засобів

№	Назва документа	Шифр документа	Створення документа				Обробка документа			Зберігання документа		
			Операція, що реєструється та мета документа	Відповідальна особа, що виписує документ	Підтверджувальні підписи	Кількість екземплярів та куди передається документ	Строки передачі в обробку	Виконавець, який відповідає за обробку	Відображення в реєстрах обліку	Поточне місце зберігання	Відповідальний за зберігання	Строк зберігання
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	Акт приймання передачі	ОЗ-1	Приймання або передача ОЗ	Комісія	Керівник підприємства	Внутрішнє переміщення - 2 шт.; в бухгалтерію та здавачу; При купівлі 3 шт.; 2 шт. підприємству - здавачу. 1 - одержувачу	На дату приймання	Бухгалтер по ОЗ	Журнал 3; 4	Бухгалтерія	Бухгалтер по ОЗ	3 роки після ліквідації ОЗ

Контроль за дотриманням графіка документообігу на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальний пристрій необхідних документів та відомостей є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

ональних обов'язків виконавця, термін їх подання та підрозділ підприємства, установи, до яких подаються ці документи. Витяг із графіка документообігу підприємства наведено в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

Графік документообігу з обліку основних засобів

№	Назва документа	Шифр документа	Створення документа				Обробка документа			Зберігання документа		
			Операція, що реєструється та мета документа	Відповідальна особа, що виписує документ	Підтверджувальні підписи	Кількість екземплярів та куди передається документ	Строки передачі в обробку	Виконавець, який відповідає за обробку	Відображення в реєстрах обліку	Поточне місце зберігання	Відповідальний за зберігання	Строк зберігання
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	Акт приймання передачі	ОЗ-1	Приймання або передача ОЗ	Комісія	Керівник підприємства	Внутрішнє переміщення - 2 шт.; в бухгалтерію та здавачу; При купівлі 3 шт.; 2 шт. підприємству - здавачу. 1 - одержувачу	На дату приймання	Бухгалтер по ОЗ	Журнал 3; 4	Бухгалтерія	Бухгалтер по ОЗ	3 роки після ліквідації ОЗ

Контроль за дотриманням графіка документообігу на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальний пристрій необхідних документів та відомостей є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

5.6. Порядок зберігання документів

Для зберігання документів призначені архіви. Розрізняють поточні та постійні архіви.

Поточний архів організують безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року, оскільки в поточному році часто є потреба звертатися до нього за довідками й інформацією. Поточний архів міститься у спеціальних закритих шафах.

Постійний архів розміщується у спеціально обладнаному приміщенні й призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітів, а й справ інших підрозділів і служб підприємства. Всі прийняті на зберігання справи реєструють в *архівній книзі*, що полегшує пошук документів.

Основним нормативним документом при визначенні термінів зберігання документів та їх відбору для включення до складу Національного архівного фонду (НАФ) України або для знищення документів є «*Перелік типових документів*» (Наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України № 41 від 20.07.98 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 576/3016 від 11.09.98 р.).

Відповідно до даного Переліку документи поіменовані в розділі 42 «Бухгалтерський облік та звітність» зберігаються від 3 до 5 років. Для первинних документів встановлено термін зберігання 3 роки; розрахунково-платіжних відомостей, актів документальних ревізій, податкових та інших перевірок – 5 років; особових рахунків робітників та службовців, студентів – 75 років; статuti та положення, бухгалтерські звіти і баланси, передавальні, розділювальні та ліквідаційні баланси зберігаються постійно.

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

Зберігання документів відіграє значну роль у справі правильної постановки бухгалтерського обліку. Раціональна система зберігання забезпечує не лише цілісність у зберіганні документів протягом встановлених законом термінів, а й можливість користування ними у будь-який момент для отримання різноманітних довідок.

Видача первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії і з архіву підприємства, установи

5.6. Порядок зберігання документів

Для зберігання документів призначені архіви. Розрізняють поточні та постійні архіви.

Поточний архів організують безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року, оскільки в поточному році часто є потреба звертатися до нього за довідками й інформацією. Поточний архів міститься у спеціальних закритих шафах.

Постійний архів розміщується у спеціально обладнаному приміщенні й призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітів, а й справ інших підрозділів і служб підприємства. Всі прийняті на зберігання справи реєструють в *архівній книзі*, що полегшує пошук документів.

Основним нормативним документом при визначенні термінів зберігання документів та їх відбору для включення до складу Національного архівного фонду (НАФ) України або для знищення документів є «*Перелік типових документів*» (Наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України № 41 від 20.07.98 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 576/3016 від 11.09.98 р.).

Відповідно до даного Переліку документи поіменовані в розділі 42 «Бухгалтерський облік та звітність» зберігаються від 3 до 5 років. Для первинних документів встановлено термін зберігання 3 роки; розрахунково-платіжних відомостей, актів документальних ревізій, податкових та інших перевірок – 5 років; особових рахунків робітників та службовців, студентів – 75 років; статuti та положення, бухгалтерські звіти і баланси, передавальні, розділювальні та ліквідаційні баланси зберігаються постійно.

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

Зберігання документів відіграє значну роль у справі правильної постановки бухгалтерського обліку. Раціональна система зберігання забезпечує не лише цілісність у зберіганні документів протягом встановлених законом термінів, а й можливість користування ними у будь-який момент для отримання різноманітних довідок.

Видача первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії і з архіву підприємства, установи

працівникам інших структурних підрозділів може здійснюватися тільки за рішенням головного бухгалтера.

Вилучення первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів у підприємств, установ може бути здійснено тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб відповідно до чинного законодавства України. Вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідній посадовій особі підприємства, установи.

З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть зняти копії та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення.

Якщо вилучаються томи документів недооформлені (не переплетені, не пронумеровані тощо), то з дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть дооформити ці томи (зробити опис, пронумерувати аркуші, прошнурувати, опечатати, засвідчити своїм підписом та печаткою).

Органи, що вилучили документи, забезпечують підприємствам, установам за їх письмовим зверненням можливість зробити виписку, витяг, копію документів для видачі довідок за обставинами відповідно до законодавства. У разі повернення зазначеними органами документів, що були раніше вилучені, такі документи приймаються під розписку відповідною посадовою особою підприємства, установи та разом із рішенням про повернення підшиваються до тих же томів, з яких документи були вилучені та в яких знаходяться постанова про вилучення, реєстр і копії таких документів.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх пропажі або знищення. Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебувають підприємство, установа, а також державній податковій інспекції у 10-денний термін.

працівникам інших структурних підрозділів може здійснюватися тільки за рішенням головного бухгалтера.

Вилучення первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів у підприємств, установ може бути здійснено тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб відповідно до чинного законодавства України. Вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідній посадовій особі підприємства, установи.

З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть зняти копії та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення.

Якщо вилучаються томи документів недооформлені (не переплетені, не пронумеровані тощо), то з дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть дооформити ці томи (зробити опис, пронумерувати аркуші, прошнурувати, опечатати, засвідчити своїм підписом та печаткою).

Органи, що вилучили документи, забезпечують підприємствам, установам за їх письмовим зверненням можливість зробити виписку, витяг, копію документів для видачі довідок за обставинами відповідно до законодавства. У разі повернення зазначеними органами документів, що були раніше вилучені, такі документи приймаються під розписку відповідною посадовою особою підприємства, установи та разом із рішенням про повернення підшиваються до тих же томів, з яких документи були вилучені та в яких знаходяться постанова про вилучення, реєстр і копії таких документів.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх пропажі або знищення. Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебувають підприємство, установа, а також державній податковій інспекції у 10-денний термін.

5.7. Інвентаризація, її види та порядок проведення

Інвентаризація – це перевірка фактичної наявності майна підприємства і співставлення даних інвентаризації з бухгалтерським обліком.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» №996–XIV від 16 липня 1999 р. (стаття 10) підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах, на реєстраційних, бюджетних, валютних та поточних рахунках;
- встановлення лишку або нестачі цінностей і їх регулювання та відображення в обліку;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які втратили свою первісну якість, застаріли і не використовуються;
- дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей;
- перевірка реальності вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, забезпечень та резервів наступних витрат і платежів.

(Підпункт «д» пункту 7 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів N 832 (з0922–10) від 05.08.2010)

Інвентаризація класифікується:

1) Залежно від повноти охоплення засобів (коштів):

- *повна* – інвентаризація, що охоплює всі засоби, кошти і розрахунки підприємства. Повні інвентаризації – річні;
- *часткова* – інвентаризація, яка охоплює лише один вид засобів, коштів (матеріальних цінностей, основних засобів, гос-

5.7. Інвентаризація, її види та порядок проведення

Інвентаризація – це перевірка фактичної наявності майна підприємства і співставлення даних інвентаризації з бухгалтерським обліком.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» №996–XIV від 16 липня 1999 р. (стаття 10) підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах, на реєстраційних, бюджетних, валютних та поточних рахунках;
- встановлення лишку або нестачі цінностей і їх регулювання та відображення в обліку;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які втратили свою первісну якість, застаріли і не використовуються;
- дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей;
- перевірка реальності вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, забезпечень та резервів наступних витрат і платежів.

(Підпункт «д» пункту 7 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів N 832 (з0922–10) від 05.08.2010)

Інвентаризація класифікується:

1) Залежно від повноти охоплення засобів (коштів):

- *повна* – інвентаризація, що охоплює всі засоби, кошти і розрахунки підприємства. Повні інвентаризації – річні;
- *часткова* – інвентаризація, яка охоплює лише один вид засобів, коштів (матеріальних цінностей, основних засобів, гос-

подарського інвентарю, каси, незавершеного виробництва тощо). Часткові інвентаризації проводяться для забезпечення точності звітних даних, посилення заходів по збереженню майна, для попередження втрат і зміцнення фінансової дисципліни.

2) За організаційною ознакою:

- *планова* – проводиться у встановлені наперед терміни;
- *позапланова* – проводиться за вимогами судово-слідчих органів або за наказом керівника підприємства в разі потреби.

Відповідальність за організацію проведення інвентаризації, дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, визначаються підприємством, установою, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- 1) при передачі майна державного підприємства, установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством;
- 2) перед складанням річної фінансової звітності, крім майна, інвентаризація якого проводилася раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів може проводитись один раз на три роки, а бібліотечних фондів – один раз на п'ять років;
- 3) при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);
- 4) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за рішенням судово-слідчих органів;
- 5) у разі пожежі або стихійного лиха;
- 6) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у випадку передачі підприємств та їх структурних підрозділів у межах одного органу, до сфери управління якого належать ці підприємства;
- 7) у випадку ліквідації підприємства.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення у стислі строки, визначити об'єкти, кількість і терміни проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

подарського інвентарю, каси, незавершеного виробництва тощо). Часткові інвентаризації проводяться для забезпечення точності звітних даних, посилення заходів по збереженню майна, для попередження втрат і зміцнення фінансової дисципліни.

2) За організаційною ознакою:

- *планова* – проводиться у встановлені наперед терміни;
- *позапланова* – проводиться за вимогами судово-слідчих органів або за наказом керівника підприємства в разі потреби.

Відповідальність за організацію проведення інвентаризації, дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, визначаються підприємством, установою, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- 1) при передачі майна державного підприємства, установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством;
- 2) перед складанням річної фінансової звітності, крім майна, інвентаризація якого проводилася раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів може проводитись один раз на три роки, а бібліотечних фондів – один раз на п'ять років;
- 3) при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);
- 4) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за рішенням судово-слідчих органів;
- 5) у разі пожежі або стихійного лиха;
- 6) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у випадку передачі підприємств та їх структурних підрозділів у межах одного органу, до сфери управління якого належать ці підприємства;
- 7) у випадку ліквідації підприємства.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення у стислі строки, визначити об'єкти, кількість і терміни проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Установи зобов'язані проводити інвентаризацію:

- 1) будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів – не менше одного разу на три роки;
- 2) музейних цінностей – відповідно до строків, встановлених Міністерством культури і туризму України;
- 3) бібліотечних фондів – один раз на 5 років;
- 4) інших основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів: у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, виконавчих органах місцевих рад – не менше одного разу на два роки; в інших установах – не менше одного разу на рік.

Крім того, інвентаризація окремих видів активів проводиться з наступною періодизацією:

- основних засобів – не раніше 1 жовтня;
- капітальних робіт інвентарного характеру і капітальних ремонтів – не менше одного разу на рік, але не раніше 1 грудня;
- молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, хутрових звірів і сімей бджіл – не менше одного разу на квартал;
- готових виробів, сировини, пального та інших матеріалів, кормів, фуражу – не менше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня;
- продуктів харчування і спирту – не менше одного разу на квартал;
- незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва – не раніше 1 жовтня звітного року, крім того, періодично у терміни, встановлені відповідними вищими органами;
- грошових коштів, грошових документів, цінностей та бланків суворої звітності – не менше одного разу на квартал;
- розрахунків платежів до бюджету – не менше одного разу на квартал; аналогічно з вищою організацією;
- розрахунків із дебіторами та кредиторами – не менше двох разів на рік, розрахунків у порядку планових платежів і з депонентами – не менше одного разу на місяць.

Для проведення інвентаризації створюються *інвентаризаційні комісії* на основі наказу керівника підприємства.

Комісії можуть бути *постійними* – ті, що проводять поточні інвентаризації протягом року. В їх склад входять керівники структурних підрозділів, головний бухгалтер, замісник керівника підприємства чи сам керівник.

Установи зобов'язані проводити інвентаризацію:

- 1) будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів – не менше одного разу на три роки;
- 2) музейних цінностей – відповідно до строків, встановлених Міністерством культури і туризму України;
- 3) бібліотечних фондів – один раз на 5 років;
- 4) інших основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів: у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, виконавчих органах місцевих рад – не менше одного разу на два роки; в інших установах – не менше одного разу на рік.

Крім того, інвентаризація окремих видів активів проводиться з наступною періодизацією:

- основних засобів – не раніше 1 жовтня;
- капітальних робіт інвентарного характеру і капітальних ремонтів – не менше одного разу на рік, але не раніше 1 грудня;
- молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, хутрових звірів і сімей бджіл – не менше одного разу на квартал;
- готових виробів, сировини, пального та інших матеріалів, кормів, фуражу – не менше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня;
- продуктів харчування і спирту – не менше одного разу на квартал;
- незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва – не раніше 1 жовтня звітного року, крім того, періодично у терміни, встановлені відповідними вищими органами;
- грошових коштів, грошових документів, цінностей та бланків суворої звітності – не менше одного разу на квартал;
- розрахунків платежів до бюджету – не менше одного разу на квартал; аналогічно з вищою організацією;
- розрахунків із дебіторами та кредиторами – не менше двох разів на рік, розрахунків у порядку планових платежів і з депонентами – не менше одного разу на місяць.

Для проведення інвентаризації створюються *інвентаризаційні комісії* на основі наказу керівника підприємства.

Комісії можуть бути *постійними* – ті, що проводять поточні інвентаризації протягом року. В їх склад входять керівники структурних підрозділів, головний бухгалтер, замісник керівника підприємства чи сам керівник.

Для безпосереднього проведення інвентаризації в місцях зберігання і виробництва формуються *робочі* інвентаризаційні комісії в складі інженера, технолога, механіка, товаровознавця, економіста, бухгалтера та інших робітників, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік.

Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії тих самих матеріально-відповідальних осіб та одного і того ж працівника два роки підряд.

5.8. Документальне забезпечення інвентаризації та відображення її результатів в обліку

Організація і проведення інвентаризації передбачає формування пакету документів:

1. Наказ керівника про створення постійно діючої робочої комісії;
2. Наказ про проведення інвентаризації;
3. Інвентаризаційні описи;
4. Порівняльні відомості результатів інвентаризації;
5. Акти інвентаризації;
6. Протокол засідання інвентаризаційної комісії;
7. Наказ про затвердження протоколу засідання інвентаризаційної комісії.

До початку проведення обов'язкової або призначеної підприємством чи установою інвентаризації в присутності комісії матеріально відповідальні особи складають звіт про останні проведені операції, відображають їх у складському обліку і разом з описом документів під розписку здають до бухгалтерії. Матеріально відповідальні особи дають комісії розписку, в якій підтверджують, що всі прибуткові та витратні документи здані до бухгалтерії, а всі матеріальні цінності, довірені їх зберіганню, знаходяться в приміщенні складу або в інших визначених місцях. Якщо підрозділ здійснює реалізацію матеріальних цінностей за готівку, то насамперед підраховується наявність готівки: реєструються показники лічильників касових апаратів, готівка звіряється з показниками касового апарата. Під час інвентаризації прибуткові й витратні операції з матеріальними цінностями, як правило, не здійснюються. Також до початку інвентаризації пере-

Для безпосереднього проведення інвентаризації в місцях зберігання і виробництва формуються *робочі* інвентаризаційні комісії в складі інженера, технолога, механіка, товаровознавця, економіста, бухгалтера та інших робітників, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік.

Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії тих самих матеріально-відповідальних осіб та одного і того ж працівника два роки підряд.

5.8. Документальне забезпечення інвентаризації та відображення її результатів в обліку

Організація і проведення інвентаризації передбачає формування пакету документів:

1. Наказ керівника про створення постійно діючої робочої комісії;
2. Наказ про проведення інвентаризації;
3. Інвентаризаційні описи;
4. Порівняльні відомості результатів інвентаризації;
5. Акти інвентаризації;
6. Протокол засідання інвентаризаційної комісії;
7. Наказ про затвердження протоколу засідання інвентаризаційної комісії.

До початку проведення обов'язкової або призначеної підприємством чи установою інвентаризації в присутності комісії матеріально відповідальні особи складають звіт про останні проведені операції, відображають їх у складському обліку і разом з описом документів під розписку здають до бухгалтерії. Матеріально відповідальні особи дають комісії розписку, в якій підтверджують, що всі прибуткові та витратні документи здані до бухгалтерії, а всі матеріальні цінності, довірені їх зберіганню, знаходяться в приміщенні складу або в інших визначених місцях. Якщо підрозділ здійснює реалізацію матеріальних цінностей за готівку, то насамперед підраховується наявність готівки: реєструються показники лічильників касових апаратів, готівка звіряється з показниками касового апарата. Під час інвентаризації прибуткові й витратні операції з матеріальними цінностями, як правило, не здійснюються. Також до початку інвентаризації пере-

віряється стан ваговимірювального господарства – точність ваги, гир та інших вимірювальних пристроїв.

Дані про наявність тих чи інших цінностей із зазначенням назви, відмітних ознак, включаючи номенклатурний номер, одиниці виміру і кількості фактично виявлених натуральних одиниць, записуються до інвентаризаційного опису.

Інвентаризаційний опис є документом, який фіксує наявність і склад засобів на певну дату. Кожна сторінка опису підписується всіма членами комісії та матеріально відповідальними особами. Наприкінці кожної сторінки цифрами і словами записується загальна сума натуральних одиниць, відображених на даній сторінці.

На останній сторінці інвентаризаційного опису матеріально відповідальні особи підтверджують, що всі матеріальні цінності облічені й відображені в інвентаризаційному опису правильно і повністю, жодних пропусків і не включених до опису предметів немає. Інвентаризаційні описи складаються в необхідній кількості примірників, один з яких вручається матеріально відповідальним особам.

Якщо інвентаризація триває понад один день, то інвентаризаційні описи залишаються в сховищі матеріальних цінностей до завершення інвентаризації. На час перерви в роботі інвентаризаційної комісії сховища зачиняються двома замками, ключі від одного з них зберігаються у матеріально відповідальних осіб, від другого – у голови інвентаризаційної комісії. Сховище запечатується відтиском печатки, яка зберігається у голови або одного із членів інвентаризаційної комісії.

Одержані дані, що містяться в інвентаризаційному описі, зіставляються з обліковими даними про залишки тих самих матеріальних цінностей. Таке зіставлення називають звірванням фактичних та облікових залишків і записують до Зрівняльних відомостей результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.

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

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

Розходження фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з даними бухгалтерського обліку, встановлені під час інвентаризації та інших перевірок, регулюються в бухгалтерському обліку у такому порядку:

віряється стан ваговимірювального господарства – точність ваги, гир та інших вимірювальних пристроїв.

Дані про наявність тих чи інших цінностей із зазначенням назви, відмітних ознак, включаючи номенклатурний номер, одиниці виміру і кількості фактично виявлених натуральних одиниць, записуються до інвентаризаційного опису.

Інвентаризаційний опис є документом, який фіксує наявність і склад засобів на певну дату. Кожна сторінка опису підписується всіма членами комісії та матеріально відповідальними особами. Наприкінці кожної сторінки цифрами і словами записується загальна сума натуральних одиниць, відображених на даній сторінці.

На останній сторінці інвентаризаційного опису матеріально відповідальні особи підтверджують, що всі матеріальні цінності облічені й відображені в інвентаризаційному опису правильно і повністю, жодних пропусків і не включених до опису предметів немає. Інвентаризаційні описи складаються в необхідній кількості примірників, один з яких вручається матеріально відповідальним особам.

Якщо інвентаризація триває понад один день, то інвентаризаційні описи залишаються в сховищі матеріальних цінностей до завершення інвентаризації. На час перерви в роботі інвентаризаційної комісії сховища зачиняються двома замками, ключі від одного з них зберігаються у матеріально відповідальних осіб, від другого – у голови інвентаризаційної комісії. Сховище запечатується відтиском печатки, яка зберігається у голови або одного із членів інвентаризаційної комісії.

Одержані дані, що містяться в інвентаризаційному описі, зіставляються з обліковими даними про залишки тих самих матеріальних цінностей. Таке зіставлення називають звірванням фактичних та облікових залишків і записують до Зрівняльних відомостей результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.

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

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

Розходження фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з даними бухгалтерського обліку, встановлені під час інвентаризації та інших перевірок, регулюються в бухгалтерському обліку у такому порядку:

- основні засоби, матеріальні цінності, цінні папери, кошти та інше майно, що виявилось у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на результати фінансово-господарської діяльності або збільшення фінансування з наступним встановленням причин виникнення надлишку і винних у цьому осіб;
- убування цінностей у межах затверджених норм списування за рішенням керівника підприємства, установи відповідно до витрат виробництва, обігу або на зменшення фінансування. Норми природного убування можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач. За відсутності норм убування розглядається як понаднормова нестача;
- понаднормові нестачі цінностей, а також втрати від псування цінностей відносяться на винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від розкрадання, нестач, знищення та псування матеріальних цінностей;
- понаднормові втрати і нестачі матеріальних цінностей, включаючи готову продукцію, в тих випадках, коли винуватці не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки або зменшення фінансування.

У документах, якими оформлюються списання втрат і понаднормові нестачі цінностей, мають бути зазначені вжиті заходи щодо запобігання таких нестач і втрат (табл. 5.2).

Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє *протоколом* і подає на затвердження керівнику підприємства, який у 5-денний термін розглядає і затверджує протокол.

Матеріали інвентаризацій та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджуються керівником підприємства, установи з включенням результатів до звіту за той період, в якому закінчено інвентаризацію, а також і до річного звіту.

- основні засоби, матеріальні цінності, цінні папери, кошти та інше майно, що виявилось у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на результати фінансово-господарської діяльності або збільшення фінансування з наступним встановленням причин виникнення надлишку і винних у цьому осіб;
- убування цінностей у межах затверджених норм списування за рішенням керівника підприємства, установи відповідно до витрат виробництва, обігу або на зменшення фінансування. Норми природного убування можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач. За відсутності норм убування розглядається як понаднормова нестача;
- понаднормові нестачі цінностей, а також втрати від псування цінностей відносяться на винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від розкрадання, нестач, знищення та псування матеріальних цінностей;
- понаднормові втрати і нестачі матеріальних цінностей, включаючи готову продукцію, в тих випадках, коли винуватці не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки або зменшення фінансування.

У документах, якими оформлюються списання втрат і понаднормові нестачі цінностей, мають бути зазначені вжиті заходи щодо запобігання таких нестач і втрат (табл. 5.2).

Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє *протоколом* і подає на затвердження керівнику підприємства, який у 5-денний термін розглядає і затверджує протокол.

Матеріали інвентаризацій та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджуються керівником підприємства, установи з включенням результатів до звіту за той період, в якому закінчено інвентаризацію, а також і до річного звіту.

Таблиця 5.2

**Регулювання в обліку інвентаризаційних
різниць основних засобів**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
<i>Нестача основних засобів</i>			
– у разі, коли винна особа встановлена			
1	Списано суму зносу відсутніх основних засобів	131	10
2	Списано залишкову (балансову) вартість основних засобів	976	10
3	Відкориговано податковий кредит на суму ПДВ, що припадає на недоамортизовану вартість основних засобів	949	641
4	До встановлення винної особи вартість відсутніх основних засобів відображено у позабалансовому обліку	072	–
5	Встановлено винну особу і віднесено на неї суму нестачі по відсутніх основних засобах	375	746
6	Вартість основних засобів списано з позабалансового обліку	–	072
7	Одночасно віднесено на винну особу різницю між розміром шкоди, визначеної за Порядком № 116, і прямим збитком підприємства	375	642
8	Відшкодовано збитки винною особою	301,661	375
9	Перераховано різницю до бюджету	642	311
10	Відображено в складі фінансових результатів суму нестачі, списану на витрати	793	976, 949
11	Відображено в обліку суму нестачі, включену до складу загальнопромислових витрат	23	91
12	Відображено в складі фінансових результатів суму доходу за відшкодованими збитками	746	793
– у разі, коли винна особа не встановлена			
1	Списано суму зносу відсутніх основних засобів	131	10
2	Списано залишкову (балансову) вартість основних засобів	976	10

Таблиця 5.2

**Регулювання в обліку інвентаризаційних
різниць основних засобів**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
<i>Нестача основних засобів</i>			
– у разі, коли винна особа встановлена			
1	Списано суму зносу відсутніх основних засобів	131	10
2	Списано залишкову (балансову) вартість основних засобів	976	10
3	Відкориговано податковий кредит на суму ПДВ, що припадає на недоамортизовану вартість основних засобів	949	641
4	До встановлення винної особи вартість відсутніх основних засобів відображено у позабалансовому обліку	072	–
5	Встановлено винну особу і віднесено на неї суму нестачі по відсутніх основних засобах	375	746
6	Вартість основних засобів списано з позабалансового обліку	–	072
7	Одночасно віднесено на винну особу різницю між розміром шкоди, визначеної за Порядком № 116, і прямим збитком підприємства	375	642
8	Відшкодовано збитки винною особою	301,661	375
9	Перераховано різницю до бюджету	642	311
10	Відображено в складі фінансових результатів суму нестачі, списану на витрати	793	976, 949
11	Відображено в обліку суму нестачі, включену до складу загальнопромислових витрат	23	91
12	Відображено в складі фінансових результатів суму доходу за відшкодованими збитками	746	793
– у разі, коли винна особа не встановлена			
1	Списано суму зносу відсутніх основних засобів	131	10
2	Списано залишкову (балансову) вартість основних засобів	976	10

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
4	До встановлення винної особи вартість відсутніх основних засобів відображено у позабалансовому обліку	072	–
5	Відображено в складі фінансових результатів суму нестачі, списану на витрати	793	976, 949
<i>Надлишки основних засобів</i>			
1	Виявлені та оприбутковані за справедливою вартістю не враховані раніше в обліку основні засоби	10	746
2	Відображено суму визначеного зносу	746	131
3	Відображено в складі фінансових результатів суму лишків основних засобів	746	793

5.9. Облікові регістри та їх класифікація

Після оформлення первинних документів облікова інформація відображається в облікових регістрах.

Регістри бухгалтерського обліку – це спеціальні таблиці певного формату та будови, які призначені для систематизації та групування інформації про документально оформлені господарські операції.

Проведення записів в регістрах називається обліковою реєстрацією, що є окремим групуванням інформації про зміни кожного виду активів, власного капіталу та зобов'язань протягом звітного періоду. В результаті на кінець звітного періоду в регістрах накопичується облікова інформація, яка потрібна для складання звітності підприємства, а також для формування джерела даних для використання в аналітичній роботі, плануванні, розробці бюджетів і в управлінні господарськими процесами. Своєчасність та правильність облікової реєстрації є досить відповідальною ділянкою облікової роботи і набуває значення для ведення бухгалтерського обліку та здійснення інших функцій управління.

Для повного забезпечення облікових потреб у деталізації інформації за напрямками її майбутнього використання в практиці застосовують різноманітні облікові регістри. Можна виділити дві їх групи:

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
4	До встановлення винної особи вартість відсутніх основних засобів відображено у позабалансовому обліку	072	–
5	Відображено в складі фінансових результатів суму нестачі, списану на витрати	793	976, 949
<i>Надлишки основних засобів</i>			
1	Виявлені та оприбутковані за справедливою вартістю не враховані раніше в обліку основні засоби	10	746
2	Відображено суму визначеного зносу	746	131
3	Відображено в складі фінансових результатів суму лишків основних засобів	746	793

5.9. Облікові регістри та їх класифікація

Після оформлення первинних документів облікова інформація відображається в облікових регістрах.

Регістри бухгалтерського обліку – це спеціальні таблиці певного формату та будови, які призначені для систематизації та групування інформації про документально оформлені господарські операції.

Проведення записів в регістрах називається обліковою реєстрацією, що є окремим групуванням інформації про зміни кожного виду активів, власного капіталу та зобов'язань протягом звітного періоду. В результаті на кінець звітного періоду в регістрах накопичується облікова інформація, яка потрібна для складання звітності підприємства, а також для формування джерела даних для використання в аналітичній роботі, плануванні, розробці бюджетів і в управлінні господарськими процесами. Своєчасність та правильність облікової реєстрації є досить відповідальною ділянкою облікової роботи і набуває значення для ведення бухгалтерського обліку та здійснення інших функцій управління.

Для повного забезпечення облікових потреб у деталізації інформації за напрямками її майбутнього використання в практиці застосовують різноманітні облікові регістри. Можна виділити дві їх групи:

- 1) типових форм (наприклад, журнали – ордери, Головна книга, Касова книга);
- 2) довільних форм, які розробляються бухгалтерами підприємств для додаткового узагальнення даних за потребою менеджерів. Крім того, облікові реєстри поділяють на види за такими ознаками:
 - зовнішнім виглядом;
 - будовою або формою;
 - видом бухгалтерських записів;
 - ступенем узагальнення інформації.

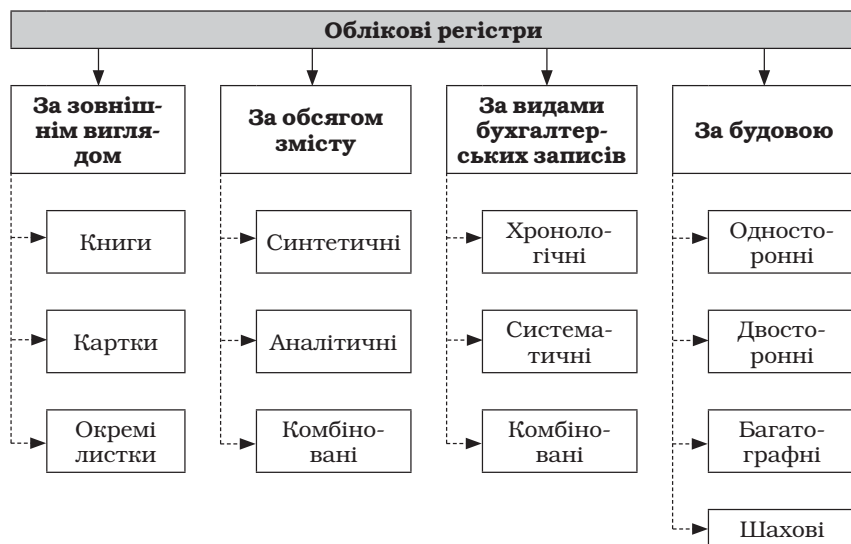


Рис. 5.3. Класифікація облікових реєстрів

За зовнішнім виглядом

За зовнішнім виглядом облікові реєстри поділяються на книги, картки, листки.

Бухгалтерські книги складаються з переплетених листів (аркушів), які обов'язково прошнуровуються і нумеруються. На зворотному боці останнього аркуша вказується загальна кількість пронумерованих аркушів, проставляється печатка і підпис головного бухгалтера. На обкладинці зазначається назва підприємства (організації, уста-

- 1) типових форм (наприклад, журнали – ордери, Головна книга, Касова книга);
- 2) довільних форм, які розробляються бухгалтерами підприємств для додаткового узагальнення даних за потребою менеджерів. Крім того, облікові реєстри поділяють на види за такими ознаками:
 - зовнішнім виглядом;
 - будовою або формою;
 - видом бухгалтерських записів;
 - ступенем узагальнення інформації.

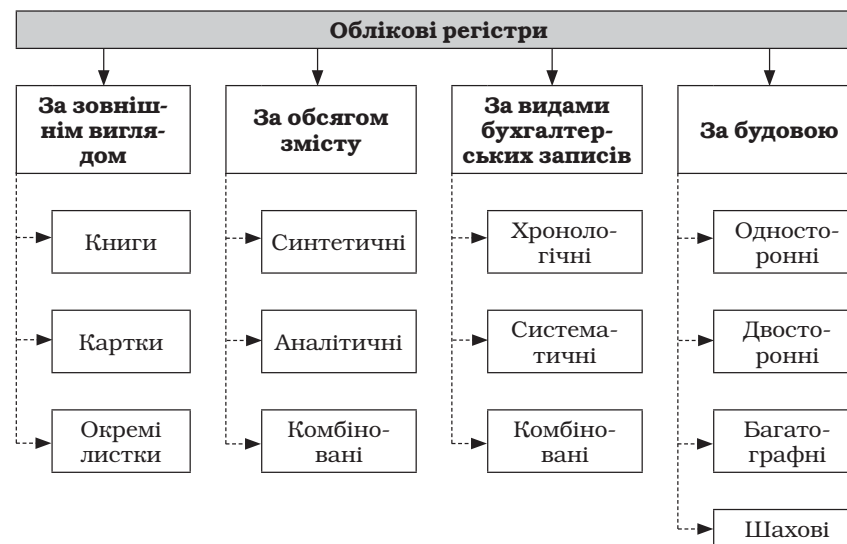


Рис. 5.3. Класифікація облікових реєстрів

За зовнішнім виглядом

За зовнішнім виглядом облікові реєстри поділяються на книги, картки, листки.

Бухгалтерські книги складаються з переплетених листів (аркушів), які обов'язково прошнуровуються і нумеруються. На зворотному боці останнього аркуша вказується загальна кількість пронумерованих аркушів, проставляється печатка і підпис головного бухгалтера. На обкладинці зазначається назва підприємства (організації, уста-

нови) та код його реєстрації в органах статистики, назва книги та період, на який її заведено (дата початку та закінчення заповнення).

Призначення кожного аркуша книги відповідає або синтетичному рахунку – в Головній книзі, або виду матеріальних запасів – в Книзі складського обліку, або певному робочому дню – в Касовій книзі. Для зручності в Головній книзі синтетичні рахунки представляються за порядковим номером, а в Книзі складського обліку кожна назва запасів – в алфавітному порядку.

Бухгалтерські картки – це листки цупкого паперу, призначені для довготривалих записів шляхом накопичення (Картки складського обліку, інвентарні картки), зберігаються в спеціальних ящиках або папках як картотека, яку складають за певними ознаками. Для зручності роботи картки певного виду мають однаковий (стандартний) розмір, що особливо актуально для неавтоматизованих ділянок аналітичної облікової роботи, де вони безпосередньо й використовуються. При відкритті карток їм присвоюють номер, що полегшує їх пошук у картотеках. Відповідальність за складання картотек, їх поновлення та правильність записів у картках покладається на працівників бухгалтерії відповідно до посадових обов'язків.

Окремі листки призначені для обліку певної групи господарських операцій (журнали-ордери, відомості тощо). Листки, як правило, за один звітний період (місяць) зберігаються в папках, що дає можливість використовувати їх незалежно один від одного та окремо опрацьовувати.

За будовою або формою

За будовою або формою в практиці розрізняють реєстри двосторонні, односторонні, багатографні та шахові.

Двосторонні реєстри призначені для реєстрації операцій в двох частинах: дебетовій – зліва та кредитовій – справа. Записи в дебетовій частині проводяться для відображення збільшення активів або зменшення власного капіталу та зобов'язань, записи у кредитовій частині, навпаки, – для зменшення активів або збільшення власного капіталу та зобов'язань. За будовою двосторонні реєстри є найпростішими, що пояснює їх широке використання для облікових записів (табл. 5.3).

нови) та код його реєстрації в органах статистики, назва книги та період, на який її заведено (дата початку та закінчення заповнення).

Призначення кожного аркуша книги відповідає або синтетичному рахунку – в Головній книзі, або виду матеріальних запасів – в Книзі складського обліку, або певному робочому дню – в Касовій книзі. Для зручності в Головній книзі синтетичні рахунки представляються за порядковим номером, а в Книзі складського обліку кожна назва запасів – в алфавітному порядку.

Бухгалтерські картки – це листки цупкого паперу, призначені для довготривалих записів шляхом накопичення (Картки складського обліку, інвентарні картки), зберігаються в спеціальних ящиках або папках як картотека, яку складають за певними ознаками. Для зручності роботи картки певного виду мають однаковий (стандартний) розмір, що особливо актуально для неавтоматизованих ділянок аналітичної облікової роботи, де вони безпосередньо й використовуються. При відкритті карток їм присвоюють номер, що полегшує їх пошук у картотеках. Відповідальність за складання картотек, їх поновлення та правильність записів у картках покладається на працівників бухгалтерії відповідно до посадових обов'язків.

Окремі листки призначені для обліку певної групи господарських операцій (журнали-ордери, відомості тощо). Листки, як правило, за один звітний період (місяць) зберігаються в папках, що дає можливість використовувати їх незалежно один від одного та окремо опрацьовувати.

За будовою або формою

За будовою або формою в практиці розрізняють реєстри двосторонні, односторонні, багатографні та шахові.

Двосторонні реєстри призначені для реєстрації операцій в двох частинах: дебетовій – зліва та кредитовій – справа. Записи в дебетовій частині проводяться для відображення збільшення активів або зменшення власного капіталу та зобов'язань, записи у кредитовій частині, навпаки, – для зменшення активів або збільшення власного капіталу та зобов'язань. За будовою двосторонні реєстри є найпростішими, що пояснює їх широке використання для облікових записів (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

**Відомість розрахунків з бюджетом
за комунальним податком (рахунок 642/7)**

Дата, місяць, рік	Нараховано	Сплачено
27.01.2008	170	170
27.02.2008	170	187
27.03.2008	170	170
Всього	510	561
Недораховано (переплата)	(51)	

Кількісно-сумові реєстри призначені для аналітичного обліку операцій з товарно-матеріальними цінностями у натуральних і грошових вимірниках (картки обліку матеріалів, сировини, готової продукції тощо).

Кількісно-сортові реєстри використовуються для аналітичного обліку товарно-матеріальних цінностей у розрізі сортів або розмірів і ведуться в основному на складах промислових та торговельних підприємств з метою оперативного інформаційного забезпечення поточного управління.

Багатографні реєстри призначені для ведення різноманітних господарських об'єктів і операцій (Головна книга (табл. 5.4), журнали при журнальній формі обліку, відомості при спрощеній формі ведення обліку, Журнал реєстрації господарських операцій при простій формі обліку).

У багатографних реєстрах дебетова або кредитова графи мають підграфи, де розшифровуються записи в кореспонденції за іншими рахунками.

Відмінністю шахових облікових реєстрів від багатографних є деталізація оборотів одночасно як по дебету, так і по кредиту певної групи рахунків або всіх синтетичних рахунків за певний період. Такою є шахова оборотна відомість, яку доцільно використовувати для перевірки дебетових та кредитових оборотів за всіма синтетичними рахунками за звітний період.

Таблиця 5.3

**Відомість розрахунків з бюджетом
за комунальним податком (рахунок 642/7)**

Дата, місяць, рік	Нараховано	Сплачено
27.01.2008	170	170
27.02.2008	170	187
27.03.2008	170	170
Всього	510	561
Недораховано (переплата)	(51)	

Кількісно-сумові реєстри призначені для аналітичного обліку операцій з товарно-матеріальними цінностями у натуральних і грошових вимірниках (картки обліку матеріалів, сировини, готової продукції тощо).

Кількісно-сортові реєстри використовуються для аналітичного обліку товарно-матеріальних цінностей у розрізі сортів або розмірів і ведуться в основному на складах промислових та торговельних підприємств з метою оперативного інформаційного забезпечення поточного управління.

Багатографні реєстри призначені для ведення різноманітних господарських об'єктів і операцій (Головна книга (табл. 5.4), журнали при журнальній формі обліку, відомості при спрощеній формі ведення обліку, Журнал реєстрації господарських операцій при простій формі обліку).

У багатографних реєстрах дебетова або кредитова графи мають підграфи, де розшифровуються записи в кореспонденції за іншими рахунками.

Відмінністю шахових облікових реєстрів від багатографних є деталізація оборотів одночасно як по дебету, так і по кредиту певної групи рахунків або всіх синтетичних рахунків за певний період. Такою є шахова оборотна відомість, яку доцільно використовувати для перевірки дебетових та кредитових оборотів за всіма синтетичними рахунками за звітний період.

Таблиця 5.4

**Головна книга
при журнальній формі ведення обліку Рахунок 30 «Каса»**

Місяць	Обороти по дебету				Разом по дебету	Обороти по кредиту	Сальдо	
	кредит рах.31	кредит рах.37	кредит рах.36	...			дебет	кредит
Сальдо початкове				...			10	
Січень	10 000	1200	12 000	...	23 200	3 100	110	
Лютий	10 000	1000	4000	...	15 000	5 000	110	
...
Грудень	5000	0	0	0	5000	100	10	

Характерною ознакою будови шахових реєстрів є подання облікових даних за двома ознаками. Так, сума господарської операції повинна відобразитися за правилом подвійного запису по дебету одного та кредиту іншого рахунка, тому загальна сума всіх господарських операцій з однаковою кореспонденцією рахунків буде відобразитися в шаховій відомості на перетині стовпчика «дебет кореспондуючого рахунка» та рядка «кредит кореспондуючого рахунка». До таких реєстрів можна віднести також Оборотно-сальдову відомість при спрощеній формі ведення обліку.

Шаховий принцип будови облікових реєстрів базується на балансовому рівнянні, тобто на рівності записів по дебету рахунків та по кредиту рахунків. Використання цього принципу також можливе для характеристики окремих об'єктів обліку за двома іншими ознаками. *Наприклад*, при складанні бухгалтерських звітів про фонд оплати праці за структурою виплат та підрозділами підприємства, для розшифрування та підсумку всіх витрат підприємства за їх видами та місцем виникнення.

За видом бухгалтерських записів

За видом бухгалтерських записів облікові реєстри поділяються на хронологічні, систематичні та комбіновані (змішані).

Таблиця 5.4

**Головна книга
при журнальній формі ведення обліку Рахунок 30 «Каса»**

Місяць	Обороти по дебету				Разом по дебету	Обороти по кредиту	Сальдо	
	кредит рах.31	кредит рах.37	кредит рах.36	...			дебет	кредит
Сальдо початкове				...			10	
Січень	10 000	1200	12 000	...	23 200	3 100	110	
Лютий	10 000	1000	4000	...	15 000	5 000	110	
...
Грудень	5000	0	0	0	5000	100	10	

Характерною ознакою будови шахових реєстрів є подання облікових даних за двома ознаками. Так, сума господарської операції повинна відобразитися за правилом подвійного запису по дебету одного та кредиту іншого рахунка, тому загальна сума всіх господарських операцій з однаковою кореспонденцією рахунків буде відобразитися в шаховій відомості на перетині стовпчика «дебет кореспондуючого рахунка» та рядка «кредит кореспондуючого рахунка». До таких реєстрів можна віднести також Оборотно-сальдову відомість при спрощеній формі ведення обліку.

Шаховий принцип будови облікових реєстрів базується на балансовому рівнянні, тобто на рівності записів по дебету рахунків та по кредиту рахунків. Використання цього принципу також можливе для характеристики окремих об'єктів обліку за двома іншими ознаками. *Наприклад*, при складанні бухгалтерських звітів про фонд оплати праці за структурою виплат та підрозділами підприємства, для розшифрування та підсумку всіх витрат підприємства за їх видами та місцем виникнення.

За видом бухгалтерських записів

За видом бухгалтерських записів облікові реєстри поділяються на хронологічні, систематичні та комбіновані (змішані).

Хронологічні реєстри застосовуються для реєстрації фактів господарських операцій в порядку документального підтвердження їх здійснення. До таких реєстрів слід віднести: журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів, а також журнали обліку надходження вантажів, руху виробничих запасів, надходження готової продукції та її відвантаження тощо.

Одночасно з хронологічними в роботі бухгалтерії використовуються *систематичні облікові реєстри*. Цей вид реєстрів призначений для реєстрації на бухгалтерських рахунках окремих груп операцій однорідних за своїм економічним змістом на рахунках або синтетичного, або аналітичного обліку.

Таблиця 5.5

Структура фонду оплати праці за січень за підрозділами

Підрозділ	Основна заробітна плата	Додаткова заробітна плата	Інші виплати	Усього фонд оплати праці
№1	56 000	9500	540	9 040
№2	85 600	1200	0	86 800
№3	85 000	5400	2300	92 700
Усього	226 600	9100	2840	238 540

Так, у Головній книзі облікова інформація групується за синтетичними рахунками, а в інвентарних картках пооб'єктного обліку основних засобів та картках складського обліку – за аналітичними рахунками (за окремими позиціями).

У *комбінованих реєстрах* хронологічні та систематичні записи об'єднані. До таких реєстрів, наприклад, належить Журнал–головна, яка має інформацію про господарські операції в хронологічному вигляді та відповідні кореспонденції рахунків, журнал–ордери №1 та 2, відомості 3.1–3.5 та інші реєстри журнальної форми ведення обліку.

За ступенем узагальнення облікової інформації реєстри поділяють на синтетичні, аналітичні та комбіновані.

Реєстри синтетичного обліку, або синтетичні реєстри, – це реєстри, в яких ведеться синтетичний облік, тобто господарські

Хронологічні реєстри застосовуються для реєстрації фактів господарських операцій в порядку документального підтвердження їх здійснення. До таких реєстрів слід віднести: журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів, а також журнали обліку надходження вантажів, руху виробничих запасів, надходження готової продукції та її відвантаження тощо.

Одночасно з хронологічними в роботі бухгалтерії використовуються *систематичні облікові реєстри*. Цей вид реєстрів призначений для реєстрації на бухгалтерських рахунках окремих груп операцій однорідних за своїм економічним змістом на рахунках або синтетичного, або аналітичного обліку.

Таблиця 5.5

Структура фонду оплати праці за січень за підрозділами

Підрозділ	Основна заробітна плата	Додаткова заробітна плата	Інші виплати	Усього фонд оплати праці
№1	56 000	9500	540	9 040
№2	85 600	1200	0	86 800
№3	85 000	5400	2300	92 700
Усього	226 600	9100	2840	238 540

Так, у Головній книзі облікова інформація групується за синтетичними рахунками, а в інвентарних картках пооб'єктного обліку основних засобів та картках складського обліку – за аналітичними рахунками (за окремими позиціями).

У *комбінованих реєстрах* хронологічні та систематичні записи об'єднані. До таких реєстрів, наприклад, належить Журнал–головна, яка має інформацію про господарські операції в хронологічному вигляді та відповідні кореспонденції рахунків, журнал–ордери №1 та 2, відомості 3.1–3.5 та інші реєстри журнальної форми ведення обліку.

За ступенем узагальнення облікової інформації реєстри поділяють на синтетичні, аналітичні та комбіновані.

Реєстри синтетичного обліку, або синтетичні реєстри, – це реєстри, в яких ведеться синтетичний облік, тобто господарські

операції відображаються в системі синтетичних рахунків тільки у грошових вимірниках, з зазначенням дати та номера запису, без вказання їх змісту. Як правило, записам у синтетичні регістри передують накопичування облікової інформації в допоміжних відомостях за певний період (день, місяць, квартал). До синтетичних регістрів можна віднести Журнал реєстрації господарських операцій при простій формі, Журнал-головну, журнали-ордери при журнально-ордерній формі, Головну книгу та журнали № 3, 4 при журнальній формі ведення обліку.

Таблиця 5.6

**Структура витрат виробництва
(рахунок 23 «Виробництво») за статтями калькуляції (елементами витрат) та замовленнями за 1 квартал**

Елемент витрат	Замовлення 1	Замовлення 2	Замовлення 3	Усього
Сальдо початкове	6200	1200	0	7400
Обороти за квартал, у т.ч.:	19 650	26 250	12 600	58 500
Матеріальні витрати	5200	1200	4500	10 900
Витрати на оплату праці	8500	12 300	4500	25 300
Відрахування на соціальні заходи	4500	6200	2000	12 700
Амортизація	1000	5800	1200	8000
Загальновиробничі витрати	450	750	400	1600
Собівартість виконаних замовлень	25 850	0	0	25 850
Сальдо кінцеве (сальдо початкове + обороти за квартал – собівартість виконаних замовлень)	0	27 450	12 600	40 050

Регістри аналітичного обліку, або аналітичні регістри, – це регістри, в яких ведеться аналітичний облік, тобто зміни об'єктів бухгалтерського обліку відображаються на аналітичних рахунках з належним рівнем деталізації облікової інформації: з зазначенням дати та номера запису, змісту господарської операції, суми в

операції відображаються в системі синтетичних рахунків тільки у грошових вимірниках, з зазначенням дати та номера запису, без вказання їх змісту. Як правило, записам у синтетичні регістри передують накопичування облікової інформації в допоміжних відомостях за певний період (день, місяць, квартал). До синтетичних регістрів можна віднести Журнал реєстрації господарських операцій при простій формі, Журнал-головну, журнали-ордери при журнально-ордерній формі, Головну книгу та журнали № 3, 4 при журнальній формі ведення обліку.

Таблиця 5.6

**Структура витрат виробництва
(рахунок 23 «Виробництво») за статтями калькуляції (елементами витрат) та замовленнями за 1 квартал**

Елемент витрат	Замовлення 1	Замовлення 2	Замовлення 3	Усього
Сальдо початкове	6200	1200	0	7400
Обороти за квартал, у т.ч.:	19 650	26 250	12 600	58 500
Матеріальні витрати	5200	1200	4500	10 900
Витрати на оплату праці	8500	12 300	4500	25 300
Відрахування на соціальні заходи	4500	6200	2000	12 700
Амортизація	1000	5800	1200	8000
Загальновиробничі витрати	450	750	400	1600
Собівартість виконаних замовлень	25 850	0	0	25 850
Сальдо кінцеве (сальдо початкове + обороти за квартал – собівартість виконаних замовлень)	0	27 450	12 600	40 050

Регістри аналітичного обліку, або аналітичні регістри, – це регістри, в яких ведеться аналітичний облік, тобто зміни об'єктів бухгалтерського обліку відображаються на аналітичних рахунках з належним рівнем деталізації облікової інформації: з зазначенням дати та номера запису, змісту господарської операції, суми в

натуральних та грошових вимірниках або тільки в грошових вимірниках. До таких реєстрів слід віднести книги та картки складського обліку, відомості розрахунків з підзвітними особами, особові рахунки персоналу, інвентарні картки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, деякі відомості журнальної форми ведення обліку тощо.

Таблиця 5.7

Книга Журнал-головна

Дата та № проводки	Зміст операції та № документа	Сума обороту	Рах. 10 «Основні засоби»		Рах. 20 «Виробничі запаси»		Рах. 26 «Готова продукція»		Рах. 90 «Собівартість реалізації»		Рах. 63 «Розрахунки з поставальниками»		...
			Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	
С-до поч.		72 300	420		2000		70					15	
1		1200			1200						1200		
2		600					600	600					
...													
	Обороти	7500	200	5	1200	200	550	600	600	600	1200	1265	
	С-до кін.	70300	615	-	3000	-	20		-	-	-	80	

Удосконалення техніки облікової реєстрації пов'язано з використанням комбінованих облікових реєстрів. Виходячи з назви цих реєстрів, вони поєднують у собі особливості аналітичних та синтетичних реєстрів. Це обумовлює підвищення ефективності роботи обліковців, оскільки не має необхідності звіряти записи в аналітичному та синтетичному обліках, скорочується час на опрацювання облікової інформації та її пошук. Прикладом цього виду реєстрів є більшість відомостей при журнальній формі ведення обліку, відомості при спрощеній формі ведення обліку.

натуральних та грошових вимірниках або тільки в грошових вимірниках. До таких реєстрів слід віднести книги та картки складського обліку, відомості розрахунків з підзвітними особами, особові рахунки персоналу, інвентарні картки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, деякі відомості журнальної форми ведення обліку тощо.

Таблиця 5.7

Книга Журнал-головна

Дата та № проводки	Зміст операції та № документа	Сума обороту	Рах. 10 «Основні засоби»		Рах. 20 «Виробничі запаси»		Рах. 26 «Готова продукція»		Рах. 90 «Собівартість реалізації»		Рах. 63 «Розрахунки з поставальниками»		...
			Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	
С-до поч.		72 300	420		2000		70					15	
1		1200			1200						1200		
2		600					600	600					
...													
	Обороти	7500	200	5	1200	200	550	600	600	600	1200	1265	
	С-до кін.	70300	615	-	3000	-	20		-	-	-	80	

Удосконалення техніки облікової реєстрації пов'язано з використанням комбінованих облікових реєстрів. Виходячи з назви цих реєстрів, вони поєднують у собі особливості аналітичних та синтетичних реєстрів. Це обумовлює підвищення ефективності роботи обліковців, оскільки не має необхідності звіряти записи в аналітичному та синтетичному обліках, скорочується час на опрацювання облікової інформації та її пошук. Прикладом цього виду реєстрів є більшість відомостей при журнальній формі ведення обліку, відомості при спрощеній формі ведення обліку.

5.10. Форми ведення бухгалтерського обліку

Особливості будови та порядок заповнення та перевірки облікових реєстрів передусім визначаються *формою ведення бухгалтерського обліку* та рівнем технічного оснащення. Під формою ведення бухгалтерського обліку розуміють систему взаємопов'язаних облікових реєстрів певної форми (будови) та змісту, що зумовлює послідовність і техніку облікової реєстрації. *Форма ведення бухгалтерського обліку як певна система реєстрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації* обирається підприємствами самостійно з додержанням єдиних заasad бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних.

Сучасними формами ведення бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах (крім банківських та бюджетних установ) є:

- *спрощена (з використанням реєстрів обліку майна) та проста (без використання таких);*
- *журнально-ордерна;*
- *меморіально-ордерна (контрольно-ахова).*

Наказом Мінфіну України від 25 червня 2003р. №422 затверджено «Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами за простою та спрощеною формами ведення бухгалтерського обліку».

Проста форма ведення бухгалтерського обліку

Проста форма ведення бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами з незначним документообігом (кількістю господарських операцій), що здійснюють діяльність з виконання нематеріальних робіт і послуг. Вона передбачає використання Журналу обліку господарських операцій, у якому записи здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної плати і амортизації тощо з відображенням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку. За необхідності записи господарських операцій продовжуються у вкладних аркушах до Журналу.

Журнал ведеться щомісяця. Дані рядка «Сальдо на кінець місяця» з Журналу за попередній місяць переносяться у рядок «Сальдо

Журнал ведеться щомісяця. Дані рядка «Сальдо на кінець місяця» з Журналу за попередній місяць переносяться у рядок «Сальдо

5.10. Форми ведення бухгалтерського обліку

Особливості будови та порядок заповнення та перевірки облікових реєстрів передусім визначаються *формою ведення бухгалтерського обліку* та рівнем технічного оснащення. Під формою ведення бухгалтерського обліку розуміють систему взаємопов'язаних облікових реєстрів певної форми (будови) та змісту, що зумовлює послідовність і техніку облікової реєстрації. *Форма ведення бухгалтерського обліку як певна система реєстрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації* обирається підприємствами самостійно з додержанням єдиних заasad бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних.

Сучасними формами ведення бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах (крім банківських та бюджетних установ) є:

- *спрощена (з використанням реєстрів обліку майна) та проста (без використання таких);*
- *журнально-ордерна;*
- *меморіально-ордерна (контрольно-ахова).*

Наказом Мінфіну України від 25 червня 2003р. №422 затверджено «Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами за простою та спрощеною формами ведення бухгалтерського обліку».

Проста форма ведення бухгалтерського обліку

Проста форма ведення бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами з незначним документообігом (кількістю господарських операцій), що здійснюють діяльність з виконання нематеріальних робіт і послуг. Вона передбачає використання Журналу обліку господарських операцій, у якому записи здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної плати і амортизації тощо з відображенням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку. За необхідності записи господарських операцій продовжуються у вкладних аркушах до Журналу.

Журнал ведеться щомісяця. Дані рядка «Сальдо на кінець місяця» з Журналу за попередній місяць переносяться у рядок «Сальдо

Журнал ведеться щомісяця. Дані рядка «Сальдо на кінець місяця» з Журналу за попередній місяць переносяться у рядок «Сальдо

на початок місяця» Журналу за звітний місяць за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

Для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці з дебіторами і кредиторами малі підприємства застосовують Відомість 3-м, підсумкові дані якої (без повторення записів, що здійснюються у Журналі безпосередньо з первинних документів) заносяться до Журналу обліку господарських операцій з позначенням у графі 3 Відомості 3-м.

Спрощена форма ведення бухгалтерського обліку

Спрощена форма ведення бухгалтерського обліку рекомендована для малих підприємств, що займаються виробничою діяльністю та мають

значну кількість господарських операцій. Ця форма передбачає узагальнення інформації про господарські операції у таких реєстрах бухгалтерського обліку:

Відомість 1-м

Розділ I. Облік готівки і грошових документів.

Розділ II (зворотна сторона). Облік грошових коштів та їх еквівалентів.

Відомість 2-м Облік запасів.

Відомість 3-м

Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів.

Розділ II (зворотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці.

Відомість 4-м

Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зносу).

Розділ II (зворотна сторона). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів.

Відомість 5-м

Розділ I. Облік витрат.

Розділ II. Облік витрат на виробництво.

Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів.

Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів.

Сума за будь-якою операцією відображається у відомості обліку за рахунком, що кредитується, у графі рахунку, що дебетується, та одночасно (за сумою операції або загальним підсумком оборотів за місяць) у відомості обліку за рахунком, що дебетується, із зазначенням кореспондуючого рахунку.

на початок місяця» Журналу за звітний місяць за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

Для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці з дебіторами і кредиторами малі підприємства застосовують Відомість 3-м, підсумкові дані якої (без повторення записів, що здійснюються у Журналі безпосередньо з первинних документів) заносяться до Журналу обліку господарських операцій з позначенням у графі 3 Відомості 3-м.

Спрощена форма ведення бухгалтерського обліку

Спрощена форма ведення бухгалтерського обліку рекомендована для малих підприємств, що займаються виробничою діяльністю та мають

значну кількість господарських операцій. Ця форма передбачає узагальнення інформації про господарські операції у таких реєстрах бухгалтерського обліку:

Відомість 1-м

Розділ I. Облік готівки і грошових документів.

Розділ II (зворотна сторона). Облік грошових коштів та їх еквівалентів.

Відомість 2-м Облік запасів.

Відомість 3-м

Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів.

Розділ II (зворотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці.

Відомість 4-м

Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зносу).

Розділ II (зворотна сторона). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів.

Відомість 5-м

Розділ I. Облік витрат.

Розділ II. Облік витрат на виробництво.

Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів.

Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів.

Сума за будь-якою операцією відображається у відомості обліку за рахунком, що кредитується, у графі рахунку, що дебетується, та одночасно (за сумою операції або загальним підсумком оборотів за місяць) у відомості обліку за рахунком, що дебетується, із зазначенням кореспондуючого рахунку.

Залишки коштів за відомостями повинні бути зіставлені з відповідними даними первинних та зведених документів, на підставі яких були зроблені записи (звіт касира, банківські виписки тощо). У відомостях вказується місяць, за який вони складаються.

Систематизація даних про операції з цінностями, що не належать малому підприємству (отримані для зберігання, переробки, монтажу, продажу на умовах комісії, користування на умовах операційної оренди), з бланками суворого обліку, зі списання активів до з'ясування винних, із гарантіями і заставами ведеться у Відомості 8, затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. №356.

Підсумкові записи з відомостей переносяться до Оборотно-сальдової відомості, яка використовується для узагальнення даних регістрів бухгалтерського обліку за кожним рахунком бухгалтерського обліку. Оборотно-сальдова відомість складається щомісяця і використовується для записів даних за дебетом і кредитом кожного рахунку окремо. Загальна сума дебетових оборотів Оборотно-сальдової відомості має дорівнювати загальній сумі її кредитових оборотів. Аналітичний облік при спрощеній формі ведуть разом із синтетичним у відомостях, які за ступенем узагальнення інформації, є комбінованими регістрами.

Позабалансовий облік можна також вести як і при простій формі з використанням регістру журнальної форми ведення обліку – Відомості №8 позабалансового обліку.

На ньому відображено обліковий процес, починаючи з оформлення первинних документів до складання фінансової звітності для малих підприємств (Баланс форма 1–м, Звіт про фінансові результати форма 2–м), податкової та статистичної звітності.

Наказом Мінфіну України від 29 грудня 2000 р. №356 затверджено «Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку».

Ці Методичні рекомендації спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку (крім регістру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності (далі – підприємства), на накопичення аналітичних

Залишки коштів за відомостями повинні бути зіставлені з відповідними даними первинних та зведених документів, на підставі яких були зроблені записи (звіт касира, банківські виписки тощо). У відомостях вказується місяць, за який вони складаються.

Систематизація даних про операції з цінностями, що не належать малому підприємству (отримані для зберігання, переробки, монтажу, продажу на умовах комісії, користування на умовах операційної оренди), з бланками суворого обліку, зі списання активів до з'ясування винних, із гарантіями і заставами ведеться у Відомості 8, затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. №356.

Підсумкові записи з відомостей переносяться до Оборотно-сальдової відомості, яка використовується для узагальнення даних регістрів бухгалтерського обліку за кожним рахунком бухгалтерського обліку. Оборотно-сальдова відомість складається щомісяця і використовується для записів даних за дебетом і кредитом кожного рахунку окремо. Загальна сума дебетових оборотів Оборотно-сальдової відомості має дорівнювати загальній сумі її кредитових оборотів. Аналітичний облік при спрощеній формі ведуть разом із синтетичним у відомостях, які за ступенем узагальнення інформації, є комбінованими регістрами.

Позабалансовий облік можна також вести як і при простій формі з використанням регістру журнальної форми ведення обліку – Відомості №8 позабалансового обліку.

На ньому відображено обліковий процес, починаючи з оформлення первинних документів до складання фінансової звітності для малих підприємств (Баланс форма 1–м, Звіт про фінансові результати форма 2–м), податкової та статистичної звітності.

Наказом Мінфіну України від 29 грудня 2000 р. №356 затверджено «Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку».

Ці Методичні рекомендації спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку (крім регістру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності (далі – підприємства), на накопичення аналітичних

даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.

Журнально-ордерна форма ведення бухгалтерського обліку

При журнальній формі господарські операції відображаються в облікових регістрах під час надходження первинних документів або за підсумками за місяць, залежно від ха-

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

В облікових регістрах, показники яких переносять в Головну книгу або в інші облікові регістри, роблять відповідну позначку про це у відповідному рядку регістру. Головна книга використовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки правильності записів за окремими рахунками і складання фінансової звітності. До Головної книги заносяться із журналів підсумки оборотів з кредиту рахунків.

У Головній книзі відображаються: сальдо на початок і кінець поточного місяця; обороти за поточний місяць за кредитом цього рахунку, які наводяться однією сумою; обороти за поточний місяць за дебетом цього рахунку, які наводяться сумою за кореспондуючими рахунками із журналів. Головна книга ведеться протягом календарного року. На кожний синтетичний рахунок у Головній книзі відводять окрему сторінку. Перевірку правильності записів у Головній книзі здійснюють підрахунком суми оборотів і сальдо за усіма рахунками Суми дебетових і кредитових оборотів, а також сальдо за дебетом і кредитом повинні бути відповідно рівні.

Підприємства для перевірки правильності складання облікових регістрів можуть застосовувати оборотну відомість за рахунками бухгалтерського обліку, яка складається з даних оборотів на рахунках бухгалтерського обліку Головної книги після занесення до неї оборотів із усіх журналів. Відомості аналітичних даних заповнюються, як правило, після складання Журналів – регістрів синтетичного обліку.

даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.

Журнально-ордерна форма ведення бухгалтерського обліку

При журнальній формі господарські операції відображаються в облікових регістрах під час надходження первинних документів або за підсумками за місяць, залежно від ха-

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

В облікових регістрах, показники яких переносять в Головну книгу або в інші облікові регістри, роблять відповідну позначку про це у відповідному рядку регістру. Головна книга використовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки правильності записів за окремими рахунками і складання фінансової звітності. До Головної книги заносяться із журналів підсумки оборотів з кредиту рахунків.

У Головній книзі відображаються: сальдо на початок і кінець поточного місяця; обороти за поточний місяць за кредитом цього рахунку, які наводяться однією сумою; обороти за поточний місяць за дебетом цього рахунку, які наводяться сумою за кореспондуючими рахунками із журналів. Головна книга ведеться протягом календарного року. На кожний синтетичний рахунок у Головній книзі відводять окрему сторінку. Перевірку правильності записів у Головній книзі здійснюють підрахунком суми оборотів і сальдо за усіма рахунками Суми дебетових і кредитових оборотів, а також сальдо за дебетом і кредитом повинні бути відповідно рівні.

Підприємства для перевірки правильності складання облікових регістрів можуть застосовувати оборотну відомість за рахунками бухгалтерського обліку, яка складається з даних оборотів на рахунках бухгалтерського обліку Головної книги після занесення до неї оборотів із усіх журналів. Відомості аналітичних даних заповнюються, як правило, після складання Журналів – регістрів синтетичного обліку.

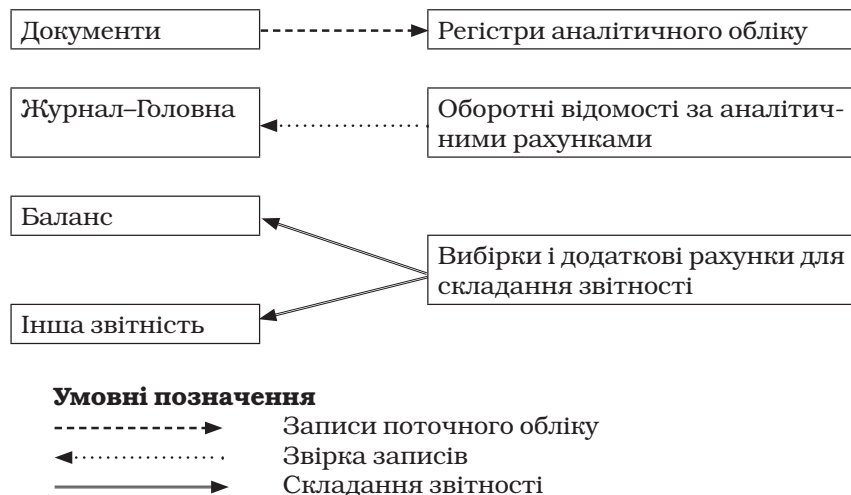


Рис. 5.4. Схема журнально-ордерної форми обліку

Ця форма ведення обліку передбачає застосування таких реєстрів:

Облік грошових коштів та грошових документів.

1. Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33:

1.1. Відомість за дебетом рахунка 30;

1.2. Відомість за дебетом рахунка 31;

1.3. Відомість за дебетом рахунка 33.

2. Облік довгострокових та короткострокових позик.

Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60.

3. Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань.

Розділ I Журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68).

Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17 52,53,54,55,61,64,67,69):

3.1. Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками;

3.2. Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами;

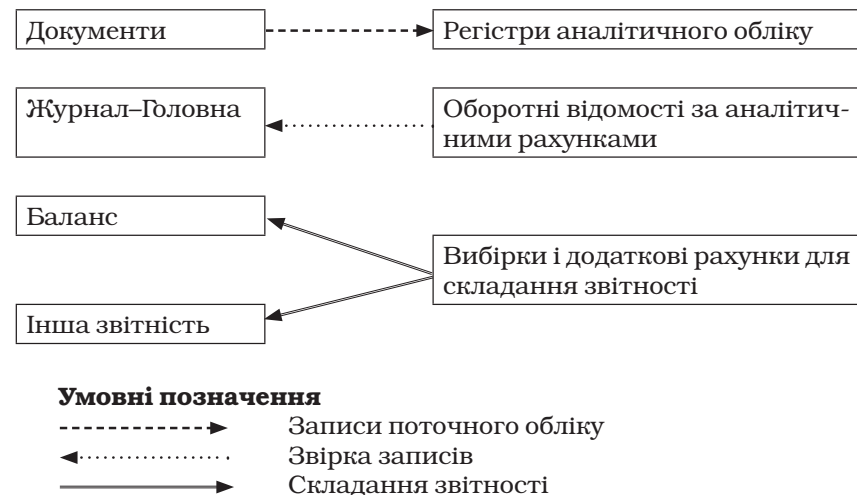


Рис. 5.4. Схема журнально-ордерної форми обліку

Ця форма ведення обліку передбачає застосування таких реєстрів:

Облік грошових коштів та грошових документів.

1. Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33:

1.1. Відомість за дебетом рахунка 30;

1.2. Відомість за дебетом рахунка 31;

1.3. Відомість за дебетом рахунка 33.

2. Облік довгострокових та короткострокових позик.

Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60.

3. Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань.

Розділ I Журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68).

Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17 52,53,54,55,61,64,67,69):

3.1. Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками;

3.2. Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами;

3.3.Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками;

3.4.Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів;

3.5.Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями;

3.6.Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом.

4. Облік необоротних активів та фінансових інвестицій.

Розділ I Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19).

Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35)

4.1. Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій:

4.2.Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій;

4.3.Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів;

5. 5 А. Облік витрат.

Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і розділ II Журналу 5 і 5 А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6.

Розділ III Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91.

Розділ III А Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84.

Розділ III Б Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66.

Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5 А. Аналітичні дані до рахунка 28 «Товари».

5.1.Відомість аналітичного обліку запасів.

6. Облік доходів і результатів діяльності.

Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79 Розділ II «Аналітичні дані про доходи».

7. Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань.

Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49:

7.1.Відомість аналітичних даних рахунку 42 «Додатковий капітал»;

7.2.Відомість аналітичних даних рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;

7.3.Відомість аналітичних даних рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

8. Інші реєстри бухгалтерського обліку.

3.3.Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками;

3.4.Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів;

3.5.Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями;

3.6.Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом.

4. Облік необоротних активів та фінансових інвестицій.

Розділ I Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19).

Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35)

4.1. Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій:

4.2.Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій;

4.3.Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів;

5. 5 А. Облік витрат.

Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і розділ II Журналу 5 і 5 А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6.

Розділ III Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91.

Розділ III А Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84.

Розділ III Б Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66.

Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5 А. Аналітичні дані до рахунка 28 «Товари».

5.1.Відомість аналітичного обліку запасів.

6. Облік доходів і результатів діяльності.

Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79 Розділ II «Аналітичні дані про доходи».

7. Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань.

Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49:

7.1.Відомість аналітичних даних рахунку 42 «Додатковий капітал»;

7.2.Відомість аналітичних даних рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;

7.3.Відомість аналітичних даних рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

8. Інші реєстри бухгалтерського обліку.

Регістр депонованої заробітної плати Бухгалтерська довідка Аркуш-розшифровка.

Головним регістром при журнальній формі є журнали, в яких здійснюються систематичні та комбіновані (хронологічні та систематичні) записи. Серед них є регістри багатографної та шахової будови. Відомості до журналів є багатографними та комбінованими документами за обсягом змісту та видом записів. Вони поділяються на дебетові, що відображають обороти рахунків по дебету, та аналітичні. Таке, на перший погляд, ускладнення облікової регістрації направлено на скорочення облікових записів та сприяє наочності записів через об'єднання хронологічного та систематичного, синтетичного та аналітичного обліків. Використання шахового принципу заповнення регістрів дозволяє спрощувати складання звітності через відсутність необхідності складати оборотну відомість за синтетичними рахунками.

**Меморіально-
ордерна форма ведення
бухгалтерського обліку**

На державних підприємствах використовується *меморіально-ордерна форма (контрольна-шахова)* бухгалтерського обліку. Відповідні форми меморіальних ордерів затверджені

Наказом Державного казначейства України від 27 липня 2000 р. №68, а форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання – наказом Державного казначейства України від 6 жовтня 2000 р. №100.

Сутність цієї форми ведення бухгалтерського обліку полягає в тому, що на кожну господарську операцію (на підставі первинного документа) або на групу однорідних операцій (на підставі накопичувального документа) складається меморіальний ордер. Меморіальний ордер має такий вигляд (табл. 5.8).

Аналітичний облік при меморіально-ордерній формі ведуть в окремих аналітичних регістрах по кожному аналітичному рахунку та складають оборотні відомості за аналітичними рахунками. Дані останніх звіряються з даними оборотної відомості за синтетичними рахунками. За умов відсутності розбіжностей складається бухгалтерська звітність.

Проте, за певних переваг, меморіально-ордерна форма має суттєві недоліки, а саме:

- складання значної кількості документів бухгалтерського оформлення (меморіальних ордерів) створює зайву проміжну ланку між виправдними документами й обліковими регістрами;

Регістр депонованої заробітної плати Бухгалтерська довідка Аркуш-розшифровка.

Головним регістром при журнальній формі є журнали, в яких здійснюються систематичні та комбіновані (хронологічні та систематичні) записи. Серед них є регістри багатографної та шахової будови. Відомості до журналів є багатографними та комбінованими документами за обсягом змісту та видом записів. Вони поділяються на дебетові, що відображають обороти рахунків по дебету, та аналітичні. Таке, на перший погляд, ускладнення облікової регістрації направлено на скорочення облікових записів та сприяє наочності записів через об'єднання хронологічного та систематичного, синтетичного та аналітичного обліків. Використання шахового принципу заповнення регістрів дозволяє спрощувати складання звітності через відсутність необхідності складати оборотну відомість за синтетичними рахунками.

**Меморіально-
ордерна форма ведення
бухгалтерського обліку**

На державних підприємствах використовується *меморіально-ордерна форма (контрольна-шахова)* бухгалтерського обліку. Відповідні форми меморіальних ордерів затверджені

Наказом Державного казначейства України від 27 липня 2000 р. №68, а форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання – наказом Державного казначейства України від 6 жовтня 2000 р. №100.

Сутність цієї форми ведення бухгалтерського обліку полягає в тому, що на кожну господарську операцію (на підставі первинного документа) або на групу однорідних операцій (на підставі накопичувального документа) складається меморіальний ордер. Меморіальний ордер має такий вигляд (табл. 5.8).

Аналітичний облік при меморіально-ордерній формі ведуть в окремих аналітичних регістрах по кожному аналітичному рахунку та складають оборотні відомості за аналітичними рахунками. Дані останніх звіряються з даними оборотної відомості за синтетичними рахунками. За умов відсутності розбіжностей складається бухгалтерська звітність.

Проте, за певних переваг, меморіально-ордерна форма має суттєві недоліки, а саме:

- складання значної кількості документів бухгалтерського оформлення (меморіальних ордерів) створює зайву проміжну ланку між виправдними документами й обліковими регістрами;

Таблиця 5.8

Меморіальний ордер № ___ « ___ » 200__ р.

№	Короткий зміст операції і її підстава	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Видана заробітна плата (платіжна відомість №9)	66	30	320,00
2	Видано в підзвіт на відрядження Стеценко І.П. (видатковий касовий ордер № 143)	372	30	900,00
Сума обороту		91	92	1220,00
Додаток на 3 аркушах				

Бухгалтер _____ (підпис)

Таблиця 5.9

Головна книга за січень 20XX року по рахунку № 311
«Поточні рахунки в національній валюті»

Дебет					Кредит				
Дата	№ мемор. ор-дера	З кредиту рахунків			Дата	№ мемор. ор-дера	З дебету рахунків		
		301	361	Усього			301	671	Усього
Сальдо початкове				30 000					
9.01	205	150			12.01		650		650
Усього		150	-	150	Усього		-	650	650
Сальдо кінцеве				29 500					

- багаторазовість записів господарських операцій (у реєстраційному журналі, двічі на синтетичних рахунках Головної

Таблиця 5.8

Меморіальний ордер № ___ « ___ » 200__ р.

№	Короткий зміст операції і її підстава	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Видана заробітна плата (платіжна відомість №9)	66	30	320,00
2	Видано в підзвіт на відрядження Стеценко І.П. (видатковий касовий ордер № 143)	372	30	900,00
Сума обороту		91	92	1220,00
Додаток на 3 аркушах				

Бухгалтер _____ (підпис)

Таблиця 5.9

Головна книга за січень 20XX року по рахунку № 311
«Поточні рахунки в національній валюті»

Дебет					Кредит				
Дата	№ мемор. ор-дера	З кредиту рахунків			Дата	№ мемор. ор-дера	З дебету рахунків		
		301	361	Усього			301	671	Усього
Сальдо початкове				30 000					
9.01	205	150			12.01		650		650
Усього		150	-	150	Усього		-	650	650
Сальдо кінцеве				29 500					

- багаторазовість записів господарських операцій (у реєстраційному журналі, двічі на синтетичних рахунках Головної

книги, на аналітичних рахунках) і пов'язані з цим зайві затрати праці;

- роз'єднаність синтетичного й аналітичного обліку, що часто призводить до відставання записів на аналітичні рахунки від записів на синтетичні;
- віднесення значного обсягу робіт (звірка даних хронологічного й систематичного обліку, а також синтетичного й аналітичного обліку, виправлення помилок тощо) на кінець місяця, що зумовлює нерівномірність завантаження облікових працівників, відставання у складанні і поданні звітності;
- недостатня пристосованість облікових реєстрів для отримання необхідної інформації для складання звітності, що зумовлює необхідність додаткових вибірок і розрахунків у процесі складання звітності.

Вибір форми ведення обліку та впровадження автоматизованих облікових систем залежить не тільки від галузевої належності та обсягів діяльності підприємства, а й від певних переваг та недоліків окремих форм.

5.11. Організація бухгалтерського обліку

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах, в установах та організаціях – це система методів, способів, заходів, які забезпечують його оптимальне функціонування та розвиток відповідно до мети, цілей та місії.

Раціональна організація бухгалтерського обліку передбачає таку його будову, при якій він забезпечив би своєчасне виконання завдань планування, контролю, управління та надання повної правової й неупередженої інформації при мінімальних затратах засобів і праці.

Бухгалтерський облік на підприємствах, в установах та організаціях ведеться безперервно з моменту реєстрації підприємства, установи, організації до моменту ліквідації. Єдиною валютою ведення бухгалтерського обліку є грошова одиниця України.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві перебувають у компетенції керівника (власника) підприємства у відповідності з чинним законодавством та установчими документами.

книги, на аналітичних рахунках) і пов'язані з цим зайві затрати праці;

- роз'єднаність синтетичного й аналітичного обліку, що часто призводить до відставання записів на аналітичні рахунки від записів на синтетичні;
- віднесення значного обсягу робіт (звірка даних хронологічного й систематичного обліку, а також синтетичного й аналітичного обліку, виправлення помилок тощо) на кінець місяця, що зумовлює нерівномірність завантаження облікових працівників, відставання у складанні і поданні звітності;
- недостатня пристосованість облікових реєстрів для отримання необхідної інформації для складання звітності, що зумовлює необхідність додаткових вибірок і розрахунків у процесі складання звітності.

Вибір форми ведення обліку та впровадження автоматизованих облікових систем залежить не тільки від галузевої належності та обсягів діяльності підприємства, а й від певних переваг та недоліків окремих форм.

5.11. Організація бухгалтерського обліку

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах, в установах та організаціях – це система методів, способів, заходів, які забезпечують його оптимальне функціонування та розвиток відповідно до мети, цілей та місії.

Раціональна організація бухгалтерського обліку передбачає таку його будову, при якій він забезпечив би своєчасне виконання завдань планування, контролю, управління та надання повної правової й неупередженої інформації при мінімальних затратах засобів і праці.

Бухгалтерський облік на підприємствах, в установах та організаціях ведеться безперервно з моменту реєстрації підприємства, установи, організації до моменту ліквідації. Єдиною валютою ведення бухгалтерського обліку є грошова одиниця України.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві перебувають у компетенції керівника (власника) підприємства у відповідності з чинним законодавством та установчими документами.

Рациональна організація бухгалтерського обліку ґрунтується на застосуванні, в першу чергу, загальноприйнятих передумов:

- вивчення структури, технології та організації виробництва;
- організація облікового апарату та праці облікових працівників;
- організація облікового процесу (визначення обсягу облікових робіт);
- організація досконалого володіння працівниками бухгалтерії (бухгалтером, власником) діючої законодавчої та нормативної бази щодо питань ведення бухгалтерського обліку.

Весь обліковий процес складається з трьох етапів його здійснення:

- I. Етап первинного обліку;
- II. Етап поточного обліку;
- III. Етап підсумкового обліку.

Етап первинного обліку: процес документування та оцінки господарських явищ і процесів.

Етап поточного обліку: процес облікової реєстрації господарських операцій на бухгалтерських рахунках та в облікових реєстрах.

Етап підсумкового обліку: процес узагальнення даних поточного обліку в бухгалтерській звітності.

На кожному етапі облікового процесу є необхідність самостійної організації підприємством в особі власника або виконавчого органу (посадової особи) наступних заходів щодо обліку:

- визначення облікової номенклатури (перелік господарських явищ та процесів, які підлягають відображенню у системі бухгалтерського обліку);
- визначення способів та техніки відображення облікових номенклатур (вибір форми обліку);
- вибір матеріальних носіїв інформації, їх рух і збереження (відповідно до форми бухгалтерського обліку, облікової номенклатури та засобів обчислювальної техніки).

Сукупність об'єктів бухгалтерського обліку визначається змістом фінансово-господарської діяльності підприємства та вимогами управління, контролю та оцінки діяльності.

Узагальнено об'єкти організації бухгалтерського обліку можна розділити на:

- 1) об'єкти облікового процесу: номенклатура, капітал, документообіг;

Рациональна організація бухгалтерського обліку ґрунтується на застосуванні, в першу чергу, загальноприйнятих передумов:

- вивчення структури, технології та організації виробництва;
- організація облікового апарату та праці облікових працівників;
- організація облікового процесу (визначення обсягу облікових робіт);
- організація досконалого володіння працівниками бухгалтерії (бухгалтером, власником) діючої законодавчої та нормативної бази щодо питань ведення бухгалтерського обліку.

Весь обліковий процес складається з трьох етапів його здійснення:

- I. Етап первинного обліку;
- II. Етап поточного обліку;
- III. Етап підсумкового обліку.

Етап первинного обліку: процес документування та оцінки господарських явищ і процесів.

Етап поточного обліку: процес облікової реєстрації господарських операцій на бухгалтерських рахунках та в облікових реєстрах.

Етап підсумкового обліку: процес узагальнення даних поточного обліку в бухгалтерській звітності.

На кожному етапі облікового процесу є необхідність самостійної організації підприємством в особі власника або виконавчого органу (посадової особи) наступних заходів щодо обліку:

- визначення облікової номенклатури (перелік господарських явищ та процесів, які підлягають відображенню у системі бухгалтерського обліку);
- визначення способів та техніки відображення облікових номенклатур (вибір форми обліку);
- вибір матеріальних носіїв інформації, їх рух і збереження (відповідно до форми бухгалтерського обліку, облікової номенклатури та засобів обчислювальної техніки).

Сукупність об'єктів бухгалтерського обліку визначається змістом фінансово-господарської діяльності підприємства та вимогами управління, контролю та оцінки діяльності.

Узагальнено об'єкти організації бухгалтерського обліку можна розділити на:

- 1) об'єкти облікового процесу: номенклатура, капітал, документообіг;

- 2) праця виконавців: бухгалтерії, лінійного апарату;
- 3) забезпечення: організаційне, інформаційне, правове, технічне, умов праці;
- 4) тенденції розвитку.

Важливими факторами, які впливають на організацію облікового процесу на підприємстві, є:

- 1) розмір і обсяг господарської діяльності підприємства;
- 2) форма власності (державна, приватна, колективна);
- 3) вид діяльності (промислова, будівельна, сільськогосподарська та інші);
- 4) характер діяльності (виробнича, посередницька, торгівельна та інші).

Способи організації облікового процесу на підприємствах України

Бухгалтерський облік на підприємствах, в установах та організаціях може здійснюватися:

- бухгалтерською службою (відділом), що є самостійним

- підрозділом підприємства і очолюється головним бухгалтером або штатним бухгалтером;
- централізованою бухгалтерією;
- спеціальною організацією (аудиторською фірмою) або нештатним фахівцем–бухгалтером (підприємець без створення юридичної особи) на договірних засадах, якщо підприємство, установа, організація не мають бухгалтерської служби;
- самостійно власниками або керівниками (виконавчими директорами) на невеликих підприємствах (ця форма бухгалтерського обліку не може бути застосована на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватись).

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство в особі власника (керівника, виконавчого органу) самостійно вибирає форми його організації.

Бухгалтерський облік фінансово–господарської діяльності великих і середніх підприємств, організацій і установ здійснюють працівники бухгалтерії.

Залежно від розподілу облікової праці між головною бухгалтерією, його оперативно відокремленими структурними підрозділами підприємства, організації, установи розрізняють дві організаційні форми бухгалтерського обліку:

- 1) централізовану;
- 2) децентралізовану.

- 2) праця виконавців: бухгалтерії, лінійного апарату;
- 3) забезпечення: організаційне, інформаційне, правове, технічне, умов праці;
- 4) тенденції розвитку.

Важливими факторами, які впливають на організацію облікового процесу на підприємстві, є:

- 1) розмір і обсяг господарської діяльності підприємства;
- 2) форма власності (державна, приватна, колективна);
- 3) вид діяльності (промислова, будівельна, сільськогосподарська та інші);
- 4) характер діяльності (виробнича, посередницька, торгівельна та інші).

Способи організації облікового процесу на підприємствах України

Бухгалтерський облік на підприємствах, в установах та організаціях може здійснюватися:

- бухгалтерською службою (відділом), що є самостійним

- підрозділом підприємства і очолюється головним бухгалтером або штатним бухгалтером;
- централізованою бухгалтерією;
- спеціальною організацією (аудиторською фірмою) або нештатним фахівцем–бухгалтером (підприємець без створення юридичної особи) на договірних засадах, якщо підприємство, установа, організація не мають бухгалтерської служби;
- самостійно власниками або керівниками (виконавчими директорами) на невеликих підприємствах (ця форма бухгалтерського обліку не може бути застосована на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватись).

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство в особі власника (керівника, виконавчого органу) самостійно вибирає форми його організації.

Бухгалтерський облік фінансово–господарської діяльності великих і середніх підприємств, організацій і установ здійснюють працівники бухгалтерії.

Залежно від розподілу облікової праці між головною бухгалтерією, його оперативно відокремленими структурними підрозділами підприємства, організації, установи розрізняють дві організаційні форми бухгалтерського обліку:

- 1) централізовану;
- 2) децентралізовану.

При централізованій формі бухгалтерського обліку весь обліковий апарат зосереджений у центральній бухгалтерії й адміністративно та методологічно підпорядкований головному бухгалтеру. При децентралізованій формі бухгалтерського обліку частина облікового апарату бухгалтерії підприємства міститься у складі окремих виробничих підрозділів, адміністративно підпорядкована керівникам цих підрозділів, а методологічно – головному бухгалтеру.

Особливою формою розподілу праці облікового апарату, який обслуговує у веденні бухгалтерського обліку групу однорідних підприємств, організацій та установ, є централізована бухгалтерія.

Найбільш повною є така структура бухгалтерії, коли працівників розподіляють за функціональними обов'язками по окремих групах зокрема:

- *група обліку фінансово-розрахункових операцій (фінансова група)* – працівники здійснюють облік грошових коштів у касі підприємства, на рахунках банку, підзвітних сум, контролюють додержання фінансової та платіжної дисциплін;
- *група обліку розрахунків (розрахункова група)* – працівники проводять облік і контроль розрахунків із заробітної плати з робітниками і службовцями підприємства, з фінансовими та податковими органами з податків, нарахувань, утримань та перерахувань коштів, ведуть облік з депонентами;
- *група матеріального обліку (матеріальна група)* – працівники ведуть облік придбання, заготівлі та витрат товарно-матеріальних цінностей та малоцінних і швидкозношуваних предметів, облік розрахунків з постачальниками, контролюють стан складського обліку та беруть участь в інвентаризації цих цінностей;
- *група обліку готової продукції і її реалізації (виробничо-калькуляційна група)* – працівники здійснюють облік витрат на виробництво всіх видів продукції, калькулювання фактичної собівартості продукції, обліковують надходження з виробництва готової продукції, її відвантаження і реалізацію, ведуть розрахунки з покупцями, складають звітність про виготовлену та реалізовану продукцію;
- *група обліку основних засобів* – працівники здійснюють облік надходження, внутрішнього переміщення і вибуття основних засобів, ведуть їх документальне оформлення, беруть участь у проведенні інвентаризації основних засобів,

При централізованій формі бухгалтерського обліку весь обліковий апарат зосереджений у центральній бухгалтерії й адміністративно та методологічно підпорядкований головному бухгалтеру. При децентралізованій формі бухгалтерського обліку частина облікового апарату бухгалтерії підприємства міститься у складі окремих виробничих підрозділів, адміністративно підпорядкована керівникам цих підрозділів, а методологічно – головному бухгалтеру.

Особливою формою розподілу праці облікового апарату, який обслуговує у веденні бухгалтерського обліку групу однорідних підприємств, організацій та установ, є централізована бухгалтерія.

Найбільш повною є така структура бухгалтерії, коли працівників розподіляють за функціональними обов'язками по окремих групах зокрема:

- *група обліку фінансово-розрахункових операцій (фінансова група)* – працівники здійснюють облік грошових коштів у касі підприємства, на рахунках банку, підзвітних сум, контролюють додержання фінансової та платіжної дисциплін;
- *група обліку розрахунків (розрахункова група)* – працівники проводять облік і контроль розрахунків із заробітної плати з робітниками і службовцями підприємства, з фінансовими та податковими органами з податків, нарахувань, утримань та перерахувань коштів, ведуть облік з депонентами;
- *група матеріального обліку (матеріальна група)* – працівники ведуть облік придбання, заготівлі та витрат товарно-матеріальних цінностей та малоцінних і швидкозношуваних предметів, облік розрахунків з постачальниками, контролюють стан складського обліку та беруть участь в інвентаризації цих цінностей;
- *група обліку готової продукції і її реалізації (виробничо-калькуляційна група)* – працівники здійснюють облік витрат на виробництво всіх видів продукції, калькулювання фактичної собівартості продукції, обліковують надходження з виробництва готової продукції, її відвантаження і реалізацію, ведуть розрахунки з покупцями, складають звітність про виготовлену та реалізовану продукцію;
- *група обліку основних засобів* – працівники здійснюють облік надходження, внутрішнього переміщення і вибуття основних засобів, ведуть їх документальне оформлення, беруть участь у проведенні інвентаризації основних засобів,

складають встановлену звітність, проводять нарахування амортизації.

Всі вищенаведені функції кожного облікового працівника, відповідальність за ведення обліку, його обов'язки та права визначаються службовими характеристиками та посадовими інструкціями (приклад – посадова інструкція головного бухгалтера – наведений у додатку).

Очолює роботу бухгалтерської служби головний бухгалтер, який у адміністративному відношенні підпорядкований безпосередньо керівнику підприємства.

За організацію бухгалтерського обліку на підприємствах відповідають їх власники (керівники).

Призначення на посаду і звільнення від обов'язків головного бухгалтера проводиться керівником підприємства, а при наявності – з наступним затвердженням вищим керівним органом або власником.

Згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV головний бухгалтер або особа, якій доручено ведення бухгалтерського обліку підприємства, зобов'язані:

- забезпечувати дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку;
- забезпечувати складання та подання у встановлені строки фінансової звітності користувачам зазначеної звітності, яка визначена законодавством;
- здійснювати (організовувати) контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- брати участь в оформленні документів, пов'язаних з нестачею, крадіжками та відшкодуванням витрат від нестачі, крадіжки й псування активів підприємства з винних осіб;
- здійснювати перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах та інших підрозділах підприємства.

Крім обов'язків, головному бухгалтеру надані і широкі права. Зокрема, головний бухгалтер має право встановлювати для всіх підрозділів підприємства вимоги щодо порядку оформлення господарських операцій, строки оформлення та подання до бухгалтерії необхідних документів і відомостей виробничими підрозділами та службами підприємства; право затримувати до wyjaснення виконання і/або не виконувати незаконні розпорядження з повідо-

складають встановлену звітність, проводять нарахування амортизації.

Всі вищенаведені функції кожного облікового працівника, відповідальність за ведення обліку, його обов'язки та права визначаються службовими характеристиками та посадовими інструкціями (приклад – посадова інструкція головного бухгалтера – наведений у додатку).

Очолює роботу бухгалтерської служби головний бухгалтер, який у адміністративному відношенні підпорядкований безпосередньо керівнику підприємства.

За організацію бухгалтерського обліку на підприємствах відповідають їх власники (керівники).

Призначення на посаду і звільнення від обов'язків головного бухгалтера проводиться керівником підприємства, а при наявності – з наступним затвердженням вищим керівним органом або власником.

Згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV головний бухгалтер або особа, якій доручено ведення бухгалтерського обліку підприємства, зобов'язані:

- забезпечувати дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку;
- забезпечувати складання та подання у встановлені строки фінансової звітності користувачам зазначеної звітності, яка визначена законодавством;
- здійснювати (організовувати) контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- брати участь в оформленні документів, пов'язаних з нестачею, крадіжками та відшкодуванням витрат від нестачі, крадіжки й псування активів підприємства з винних осіб;
- здійснювати перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах та інших підрозділах підприємства.

Крім обов'язків, головному бухгалтеру надані і широкі права. Зокрема, головний бухгалтер має право встановлювати для всіх підрозділів підприємства вимоги щодо порядку оформлення господарських операцій, строки оформлення та подання до бухгалтерії необхідних документів і відомостей виробничими підрозділами та службами підприємства; право затримувати до wyjaснення виконання і/або не виконувати незаконні розпорядження з повідо-

мленням про це керівника підприємства, вищих керівних органів тощо.

Довгий час облік в Україні був інструктивний, тобто вівся за затвердженими інструкціями, в яких були чіткі вказівки про те, як треба вести бухгалтерський облік. Творчого підходу не передбачалося. Але з часом з'явилися нормативні документи, в яких бухгалтеру пропонуються декілька методів при відображенні в бухгалтерському обліку тієї чи іншої ситуації. Внаслідок реформування в Україні бухгалтерського обліку в 2000 році, коло рішень, які потребують професійного судження бухгалтера, розширилося. Підприємство може самостійно вибирати той чи інший метод оцінки активів, метод нарахування амортизації та інше, тобто у бухгалтерському обліку з'явилася варіантність. Але обране як варіант правило, не може змінюватись на інше. Зміни допускаються в особливих випадках:

- змінюються статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, який затверджує П(С)БО;
- нові положення облікової політики забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності;
- при ліквідації підприємства.

Кожне підприємство повинно мати свою облікову політику. *Облікова політика – це сукупність обґрунтованих підприємством конкретних методів, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених норм і особливостей діяльності.* При формуванні облікової політики слід виходити з наступних міркувань:

- обачність;
- перевага сутності над формою;
- суттєвість;
- послідовність.

До формування облікової політики слід підходити досить виважено, оскільки вона, як правило, встановлюється не на один рік.

В наказі про облікову політику повинні висвітлюватися всі методи і принципи бухгалтерського обліку, можливість вибору яких надана підприємству П(С)БО і Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», зокрема:

1) Межа суттєвості.

Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Межа суттєвості для різних підприємств може бути різною: це залежить від оборотів та обсягів виробництва.

мленням про це керівника підприємства, вищих керівних органів тощо.

Довгий час облік в Україні був інструктивний, тобто вівся за затвердженими інструкціями, в яких були чіткі вказівки про те, як треба вести бухгалтерський облік. Творчого підходу не передбачалося. Але з часом з'явилися нормативні документи, в яких бухгалтеру пропонуються декілька методів при відображенні в бухгалтерському обліку тієї чи іншої ситуації. Внаслідок реформування в Україні бухгалтерського обліку в 2000 році, коло рішень, які потребують професійного судження бухгалтера, розширилося. Підприємство може самостійно вибирати той чи інший метод оцінки активів, метод нарахування амортизації та інше, тобто у бухгалтерському обліку з'явилася варіантність. Але обране як варіант правило, не може змінюватись на інше. Зміни допускаються в особливих випадках:

- змінюються статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, який затверджує П(С)БО;
- нові положення облікової політики забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності;
- при ліквідації підприємства.

Кожне підприємство повинно мати свою облікову політику. *Облікова політика – це сукупність обґрунтованих підприємством конкретних методів, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених норм і особливостей діяльності.* При формуванні облікової політики слід виходити з наступних міркувань:

- обачність;
- перевага сутності над формою;
- суттєвість;
- послідовність.

До формування облікової політики слід підходити досить виважено, оскільки вона, як правило, встановлюється не на один рік.

В наказі про облікову політику повинні висвітлюватися всі методи і принципи бухгалтерського обліку, можливість вибору яких надана підприємству П(С)БО і Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», зокрема:

1) Межа суттєвості.

Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Межа суттєвості для різних підприємств може бути різною: це залежить від оборотів та обсягів виробництва.

Наприклад, якщо підприємством установлена межа суттєвості 100 грн, то операція з придбання вексельних бланків на суму 50 грн у складі запасів не відображається, а списується на операційні витрати.

- 2) Порядок визнання основних засобів та інших необоротних активів, термінів їх корисного використання, методів нарахування амортизації і ліквідаційної вартості.
- 3) Порядок визнання нематеріальних активів, термінів їх корисного використання і методів нарахування амортизації.
- 4) Методи оцінки вибуття запасів.
- 5) Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).
- 6) Перелік і базу розподілу постійних і змінних загальновиробничих витрат, на кожний об'єкт витрат, нормальну потужність виробничих підрозділів підприємства.
- 7) Порядок визначення величини резерву сумнівних боргів.
- 8) Метод оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг.
- 9) Необхідність створення резервів (резервування коштів) для забезпечення майбутніх витрат і платежів та інше.

Контрольні запитання

1. Чи всі нормативні акти, які регламентують первинний облік, встановлюють однаковий перелік обов'язкових реквізитів?
2. Чи обов'язковий, на Вашу думку, графік документообороту на всіх підприємствах? Обґрунтуйте.
3. Яку з існуючих форм обліку можна вважати найбільш сучасною? Як автоматизація облікових робіт впливає на вибір форми ведення бухгалтерського обліку?
4. Дайте визначення поняттю документа.
5. За якими ознаками класифікують документи?
6. Які вимоги до складання документів?
7. Які обов'язкові реквізити повинні мати документи?
8. Охарактеризуйте поняття «уніфікація» і «стандартизація».
9. Як здійснюється опрацювання бухгалтерських документів?

Наприклад, якщо підприємством установлена межа суттєвості 100 грн, то операція з придбання вексельних бланків на суму 50 грн у складі запасів не відображається, а списується на операційні витрати.

- 2) Порядок визнання основних засобів та інших необоротних активів, термінів їх корисного використання, методів нарахування амортизації і ліквідаційної вартості.
- 3) Порядок визнання нематеріальних активів, термінів їх корисного використання і методів нарахування амортизації.
- 4) Методи оцінки вибуття запасів.
- 5) Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).
- 6) Перелік і базу розподілу постійних і змінних загальновиробничих витрат, на кожний об'єкт витрат, нормальну потужність виробничих підрозділів підприємства.
- 7) Порядок визначення величини резерву сумнівних боргів.
- 8) Метод оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг.
- 9) Необхідність створення резервів (резервування коштів) для забезпечення майбутніх витрат і платежів та інше.

Контрольні запитання

1. Чи всі нормативні акти, які регламентують первинний облік, встановлюють однаковий перелік обов'язкових реквізитів?
2. Чи обов'язковий, на Вашу думку, графік документообороту на всіх підприємствах? Обґрунтуйте.
3. Яку з існуючих форм обліку можна вважати найбільш сучасною? Як автоматизація облікових робіт впливає на вибір форми ведення бухгалтерського обліку?
4. Дайте визначення поняттю документа.
5. За якими ознаками класифікують документи?
6. Які вимоги до складання документів?
7. Які обов'язкові реквізити повинні мати документи?
8. Охарактеризуйте поняття «уніфікація» і «стандартизація».
9. Як здійснюється опрацювання бухгалтерських документів?

10. Які види помилок ви знаєте і які способи їх виправлення?
11. Що таке документообіг і які стадії його здійснення?
12. Обґрунтуйте значення графіка документообігу для підприємства.
13. Що таке інвентаризація і з якою метою її проводять?
14. У яких випадках проведення інвентаризації є обов'язковим?
15. Якими документами оформляються результати інвентаризації?
16. Яким чином регулюються підприємством розходження фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з даними бухгалтерського обліку?
17. Чи можлива характеристика Головної книги як двостороннього та багаторядного регістра, а журналів – як шахових та багаторядних?
18. Назвіть можливі причини помилок при заповненні облікових регістрів. Які шляхи їх уникнення можна запропонувати?
19. Схарактеризуйте сучасні форми ведення бухгалтерського обліку, а також їх переваги та недоліки. Чи може підприємство, користуючись методичними рекомендаціями Мінфіну України щодо форм та регістрів бухгалтерського обліку, змінювати останні або розроблювати свої власні?
20. Які напрями та шляхи вдосконалення облікових регістрів є актуальними та реальними на вітчизняних підприємствах?
21. Яким чином обчислюється початок терміну зберігання документів, у т.ч. облікових регістрів?
22. Який термін зберігання встановлено для облікових регістрів?
23. Як поділяються за будовою регістри?

10. Які види помилок ви знаєте і які способи їх виправлення?
11. Що таке документообіг і які стадії його здійснення?
12. Обґрунтуйте значення графіка документообігу для підприємства.
13. Що таке інвентаризація і з якою метою її проводять?
14. У яких випадках проведення інвентаризації є обов'язковим?
15. Якими документами оформляються результати інвентаризації?
16. Яким чином регулюються підприємством розходження фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з даними бухгалтерського обліку?
17. Чи можлива характеристика Головної книги як двостороннього та багаторядного регістра, а журналів – як шахових та багаторядних?
18. Назвіть можливі причини помилок при заповненні облікових регістрів. Які шляхи їх уникнення можна запропонувати?
19. Схарактеризуйте сучасні форми ведення бухгалтерського обліку, а також їх переваги та недоліки. Чи може підприємство, користуючись методичними рекомендаціями Мінфіну України щодо форм та регістрів бухгалтерського обліку, змінювати останні або розроблювати свої власні?
20. Які напрями та шляхи вдосконалення облікових регістрів є актуальними та реальними на вітчизняних підприємствах?
21. Яким чином обчислюється початок терміну зберігання документів, у т.ч. облікових регістрів?
22. Який термін зберігання встановлено для облікових регістрів?
23. Як поділяються за будовою регістри?

РОЗДІЛ II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

ТЕМА 6 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Питання до розгляду

- 6.1. Економічна суть грошового обігу і розрахунків.
- 6.2. Облік касових операцій.
- 6.3. Облік безготівкових розрахунків.
- 6.4. Облік дебіторської заборгованості.

Ключові терміни: грошові кошти, готівка, безготівкові кошти, каса, рахунок в банку, підзвітні особи, добові, дебіторська заборгованість, покупці, акредитив, інкасо.

Після вивчення теми студент повинен знати

1. Основні поняття з обліку готівки та коштів на рахунках в банках.
2. Порядок організації грошового обігу та розрахунків, ведення касових операцій.
3. Порядок документування розрахунків готівкою та інших.
4. Організацію синтетичного та аналітичного обліку господарських операцій з готівкою, іншими грошовими коштами та дебіторською заборгованістю.

РОЗДІЛ II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

ТЕМА 6 ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Питання до розгляду

- 6.1. Економічна суть грошового обігу і розрахунків.
- 6.2. Облік касових операцій.
- 6.3. Облік безготівкових розрахунків.
- 6.4. Облік дебіторської заборгованості.

Ключові терміни: грошові кошти, готівка, безготівкові кошти, каса, рахунок в банку, підзвітні особи, добові, дебіторська заборгованість, покупці, акредитив, інкасо.

Після вивчення теми студент повинен знати

1. Основні поняття з обліку готівки та коштів на рахунках в банках.
2. Порядок організації грошового обігу та розрахунків, ведення касових операцій.
3. Порядок документування розрахунків готівкою та інших.
4. Організацію синтетичного та аналітичного обліку господарських операцій з готівкою, іншими грошовими коштами та дебіторською заборгованістю.

- Порядок відображення інформації про грошові кошти та дебіторську заборгованість в звітності.

Після вивчення теми студент повинен вміти

- Складати первинні документи з обліку грошових коштів та розрахунків з дебіторами.
- Відображати операції з грошовими коштами та розрахунками в синтетичному та аналітичному обліку на відповідних рахунках.
- Проводити контроль розрахунків готівкою та операцій з безготівковими коштами підприємства.

Нормативно-правове забезпечення

- «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затверджене Постановою НБУ від 15.12.2004 р. № 637.
- Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12 червня 1995 року № 436.
- «Про регулювання обігу готівки», затверджений Указом Президента України від червня 1995 р. № 496.
- «Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій», затверджений Наказом Міністерства статистики України від 15.02.1996 р. № 51.
- Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку від 24.06.1995 р. № 88.
- «Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затверджена Постановою НБУ від 21.01.2004 р. № 22.
- «Інструкція про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземній валюті», затверджена Постановою НБУ від 12.11.2003 р. № 492.
- П(С)БО 2 «Баланс», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
- П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів».
- П(С)БО №10 «Дебіторська заборгованість», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. № 237.
- П(С)БО № 16 «Витрати», затверджений Наказом міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
- «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організа-

- Порядок відображення інформації про грошові кошти та дебіторську заборгованість в звітності.

Після вивчення теми студент повинен вміти

- Складати первинні документи з обліку грошових коштів та розрахунків з дебіторами.
- Відображати операції з грошовими коштами та розрахунками в синтетичному та аналітичному обліку на відповідних рахунках.
- Проводити контроль розрахунків готівкою та операцій з безготівковими коштами підприємства.

Нормативно-правове забезпечення

- «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затверджене Постановою НБУ від 15.12.2004 р. № 637.
- Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12 червня 1995 року № 436.
- «Про регулювання обігу готівки», затверджений Указом Президента України від червня 1995 р. № 496.
- «Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій», затверджений Наказом Міністерства статистики України від 15.02.1996 р. № 51.
- Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку від 24.06.1995 р. № 88.
- «Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затверджена Постановою НБУ від 21.01.2004 р. № 22.
- «Інструкція про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземній валюті», затверджена Постановою НБУ від 12.11.2003 р. № 492.
- П(С)БО 2 «Баланс», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
- П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів».
- П(С)БО №10 «Дебіторська заборгованість», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. № 237.
- П(С)БО № 16 «Витрати», затверджений Наказом міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
- «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організа-

цій», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

13. «Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

14. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI.

15. «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів», затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. №98.

16. «Інструкція про службові відрядження в межах України та закордон», затверджена Наказом Міністерства Фінансів України від 17.03.2011 р. № 362.

6.1. Економічна суть грошового обігу і розрахунків

Тема обліку грошових коштів є найважливішою для всіх, хто займається бізнесом. Помилки в оформленні касових операцій коштують дуже дорого. Штрафи підприємств, що здійснюють готівкові розрахунки, за різноманітні порушення нормативних актів, які регулюють подібні розрахунки, нерідко перевищують за своїм обсягом платежі з податку на прибуток. Така ситуація неприпустима, і однією з причин її виникнення може бути відсутність у бухгалтерів достатньо повної інформації про порядок здійснення касових операцій.

У ринковій економіці постійний кругообіг коштів як в межах окремого підприємства, так і в економіці в цілому є об'єктивною умовою їх ефективного функціонування. Відносини між підприємствами, які виникають внаслідок кругообігу господарських засобів, називаються розрахунками.

Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Грошові потоки – сукупність розподілених у часі надходжень і видатків грошових коштів та їх еквівалентів, генерованих підприємством у процесі господарської діяльності.

цій», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

13. «Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

14. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI.

15. «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів», затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. №98.

16. «Інструкція про службові відрядження в межах України та закордон», затверджена Наказом Міністерства Фінансів України від 17.03.2011 р. № 362.

6.1. Економічна суть грошового обігу і розрахунків

Тема обліку грошових коштів є найважливішою для всіх, хто займається бізнесом. Помилки в оформленні касових операцій коштують дуже дорого. Штрафи підприємств, що здійснюють готівкові розрахунки, за різноманітні порушення нормативних актів, які регулюють подібні розрахунки, нерідко перевищують за своїм обсягом платежі з податку на прибуток. Така ситуація неприпустима, і однією з причин її виникнення може бути відсутність у бухгалтерів достатньо повної інформації про порядок здійснення касових операцій.

У ринковій економіці постійний кругообіг коштів як в межах окремого підприємства, так і в економіці в цілому є об'єктивною умовою їх ефективного функціонування. Відносини між підприємствами, які виникають внаслідок кругообігу господарських засобів, називаються розрахунками.

Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Грошові потоки – сукупність розподілених у часі надходжень і видатків грошових коштів та їх еквівалентів, генерованих підприємством у процесі господарської діяльності.

Готівка – грошові знаки національної валюти України – банкноти і монети.

Інші грошові кошти – грошові документи (у національній та іноземній валюті) та кошти в дорозі.

Готівкові розрахунки – платежі готівкою підприємств, підприємців і фізичних осіб між собою за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги) і за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією.

Безготівкові розрахунки – це перерахування грошових коштів з рахунку підприємства–платника на рахунок підприємства–отримувача через відповідні банківські установи. Порядок безготівкових розрахунків суворо регламентований законодавством. Здійснення розрахункових операцій через банк знижує потребу в готівці, сприяє концентрації в банку вільних грошових коштів для кредитування, забезпечує їх збереження і ефективніше використання, оптимізує й прискорює грошовий обіг держави.

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

Завдання обліку грошових коштів

Завданнями бухгалтерського обліку грошових коштів і розрахунків є:

- раціональна організація, своєчасне й законне проведення безготівкових і готівкових розрахункових операцій;
- своєчасне, повне та правильне документування операцій з надходження і вибуття грошових коштів і розрахунків;
- забезпечення збереження грошових коштів і їх еквівалентів у касі підприємства;
- контроль за законністю і економічністю витрачання грошових коштів;
- обліково-інформаційне забезпечення управління дебіторською заборгованістю;
- обліково-інформаційне забезпечення управління грошовими коштами;
- періодичне проведення інвентаризацій грошових коштів і дебіторської заборгованості.

Готівка – грошові знаки національної валюти України – банкноти і монети.

Інші грошові кошти – грошові документи (у національній та іноземній валюті) та кошти в дорозі.

Готівкові розрахунки – платежі готівкою підприємств, підприємців і фізичних осіб між собою за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги) і за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією.

Безготівкові розрахунки – це перерахування грошових коштів з рахунку підприємства–платника на рахунок підприємства–отримувача через відповідні банківські установи. Порядок безготівкових розрахунків суворо регламентований законодавством. Здійснення розрахункових операцій через банк знижує потребу в готівці, сприяє концентрації в банку вільних грошових коштів для кредитування, забезпечує їх збереження і ефективніше використання, оптимізує й прискорює грошовий обіг держави.

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

Завдання обліку грошових коштів

Завданнями бухгалтерського обліку грошових коштів і розрахунків є:

- раціональна організація, своєчасне й законне проведення безготівкових і готівкових розрахункових операцій;
- своєчасне, повне та правильне документування операцій з надходження і вибуття грошових коштів і розрахунків;
- забезпечення збереження грошових коштів і їх еквівалентів у касі підприємства;
- контроль за законністю і економічністю витрачання грошових коштів;
- обліково-інформаційне забезпечення управління дебіторською заборгованістю;
- обліково-інформаційне забезпечення управління грошовими коштами;
- періодичне проведення інвентаризацій грошових коштів і дебіторської заборгованості.

Правильна побудова обліку грошових коштів дає змогу забезпечити інформацію про їх наявність, цілеспрямоване використання та контроль за збереженням.

Оснoву обліку грошових коштів зумовлює їх класифікація – за призначенням та місцем зберігання.

За діючим планом рахунків, облік грошових коштів ведеться на рахунках третього класу «Кошти, рахунки та інші активи», який призначений для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті у касах, на розрахункових (поточних), валютних та інших рахунках у банках), грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів.

Вільні грошові кошти підприємств повинні обов'язково зберігатися в банку, причому підприємство самостійно обирає установу банку, в якому зберігає гроші. Готівку, необхідну для забезпечення господарської діяльності, підприємства зберігають у своїх касах. Частина грошових коштів видається під звіт співробітникам підприємства для витрат, що виникають у зв'язку з виконанням доручень адміністрації.

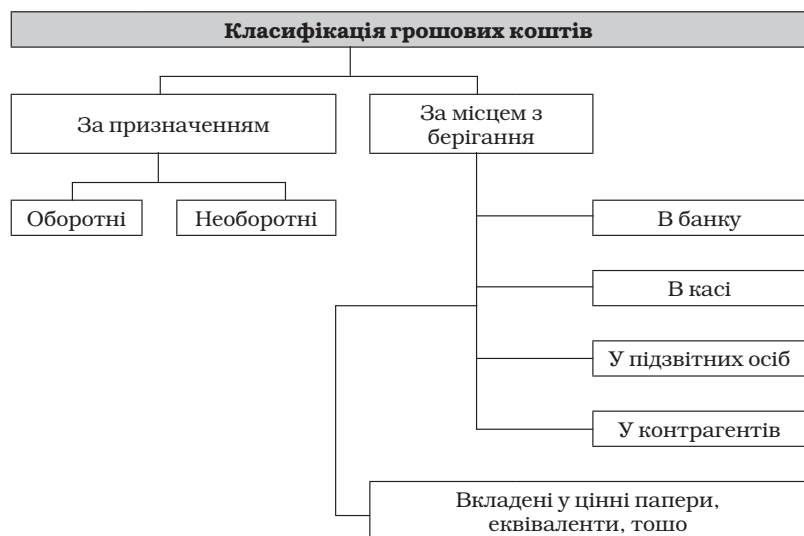


Рис. 6.1. Класифікація грошових коштів

Правильна побудова обліку грошових коштів дає змогу забезпечити інформацію про їх наявність, цілеспрямоване використання та контроль за збереженням.

Оснoву обліку грошових коштів зумовлює їх класифікація – за призначенням та місцем зберігання.

За діючим планом рахунків, облік грошових коштів ведеться на рахунках третього класу «Кошти, рахунки та інші активи», який призначений для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті у касах, на розрахункових (поточних), валютних та інших рахунках у банках), грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів.

Вільні грошові кошти підприємств повинні обов'язково зберігатися в банку, причому підприємство самостійно обирає установу банку, в якому зберігає гроші. Готівку, необхідну для забезпечення господарської діяльності, підприємства зберігають у своїх касах. Частина грошових коштів видається під звіт співробітникам підприємства для витрат, що виникають у зв'язку з виконанням доручень адміністрації.

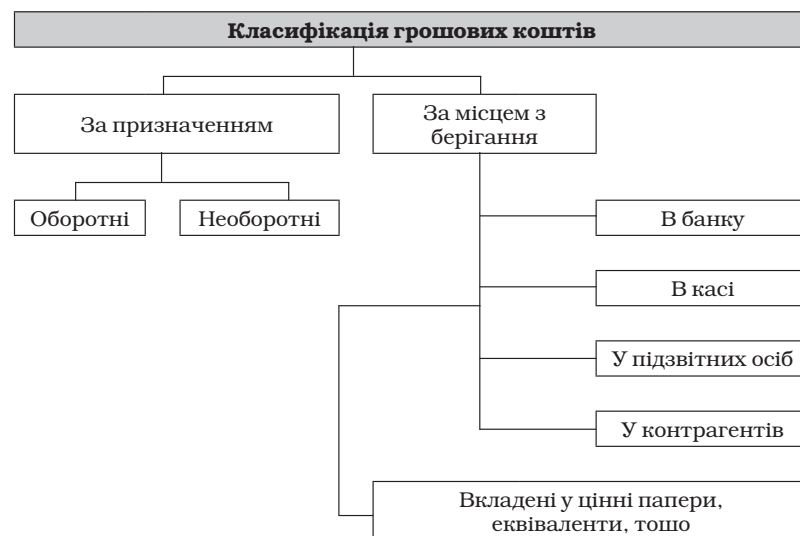


Рис. 6.1. Класифікація грошових коштів

Кошти у валюті іноземних держав обліковуються окремо за кожною валютою, але водночас робиться їх перерахунок на національну валюту України за курсом, встановленим НБУ на дату операції або звітності. Необхідність такого перерахунку пов'язана з тим, що грошовий вимірник у бухгалтерському обліку виступає як узагальнюючий методичний прийом. Бухгалтерський баланс всіх підприємств України складається тільки в одній валюті, тобто у гривнях.

6.2. Облік касових операцій

Основними завданнями обліку грошових коштів в касі є:

- здійснення контролю за дотриманням касової та розрахункової дисципліни, в тому числі за зберіганням, своєчасним надходженням і витрачанням отриманих в установах банку грошових коштів відповідно до їх цільового призначення;
- своєчасне і правильне оформлення документів і відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій за рухом грошових коштів;
- проведення інвентаризації грошових коштів та відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.

Організація роботи в касі

Для здійснення розрахунків готівкою на підприємстві організують касу.

Каса – це спеціально обладнане та ізольоване приміщення, яке призначене для приймання, видачі і тимчасового зберігання готівки. Під касою також розуміють всю сукупність готівки та грошових документів, тобто всі наявні грошові готівкові кошти, які знаходяться певний період часу на підприємстві, як в монетах, так і в паперових грошових знаках.

В касі підприємства можуть зберігатись не тільки готівкові кошти, але і цінні папери, грошові документи, та бланки суворої звітності, зокрема, трудові книжки і вкладні листки до них, акції, облігації, інші цінні папери, лотерейні квитки, бланки путівок, доручень тощо.

Готівковий обіг на підприємстві регламентований Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, за-

Кошти у валюті іноземних держав обліковуються окремо за кожною валютою, але водночас робиться їх перерахунок на національну валюту України за курсом, встановленим НБУ на дату операції або звітності. Необхідність такого перерахунку пов'язана з тим, що грошовий вимірник у бухгалтерському обліку виступає як узагальнюючий методичний прийом. Бухгалтерський баланс всіх підприємств України складається тільки в одній валюті, тобто у гривнях.

6.2. Облік касових операцій

Основними завданнями обліку грошових коштів в касі є:

- здійснення контролю за дотриманням касової та розрахункової дисципліни, в тому числі за зберіганням, своєчасним надходженням і витрачанням отриманих в установах банку грошових коштів відповідно до їх цільового призначення;
- своєчасне і правильне оформлення документів і відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій за рухом грошових коштів;
- проведення інвентаризації грошових коштів та відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.

Організація роботи в касі

Для здійснення розрахунків готівкою на підприємстві організують касу.

Каса – це спеціально обладнане та ізольоване приміщення, яке призначене для приймання, видачі і тимчасового зберігання готівки. Під касою також розуміють всю сукупність готівки та грошових документів, тобто всі наявні грошові готівкові кошти, які знаходяться певний період часу на підприємстві, як в монетах, так і в паперових грошових знаках.

В касі підприємства можуть зберігатись не тільки готівкові кошти, але і цінні папери, грошові документи, та бланки суворої звітності, зокрема, трудові книжки і вкладні листки до них, акції, облігації, інші цінні папери, лотерейні квитки, бланки путівок, доручень тощо.

Готівковий обіг на підприємстві регламентований Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, за-

твердженням Постановою Правління Національного банку України № 637 від 15.12.2004 р.

Підприємства можуть мати у касі готівку тільки в межах встановленого ліміту залишку.

Ліміт (від лат. *limes (limitis)* – межа) – обмеження, межа, гранична кількість або гранична норма чого–небудь.

Ліміт залишку готівки (ліміт каси) – це гранична сума грошових коштів, яка може знаходитись у касі підприємства на кінець робочого дня. Всю готівку понад суми встановлених лімітів підприємства повинні здавати для зарахування на поточний рахунок за порядком та в строки, встановлені і узгоджені з установою банку, в якому відкритий такий поточний рахунок. Понад ліміт в касі можуть знаходитися гроші на виплату заробітної плати протягом трьох днів з моменту отримання їх в банку.

Касові операції оформлюються документами, типові форми яких затверджені Наказом Міністерства статистики України від 15.02.96 р. № 51, і мають застосовуватися без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості і форми власності.

Розрахунки готівкою проводяться із застосуванням типових первинних документів, а саме: прибуткових (КО–1) та видаткових (КО–2) касових ордерів, касових і товарних чеків, розрахункових квитанцій, проїзних документів тощо, які підтверджують факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, а також з допомогою рахунків–фактур, договорів, угод, контрактів, актів закупівлі товарів тощо.

Оприбуткування готівки в касу здійснюється на підставі *прибуткового касового ордера*, підписаного головним бухгалтером, або його заступником і касиром. У прибутковому касовому ордері зазначається сума (цифрами та прописом), від кого прийнято гроші та на якій підставі. При цьому особі, яка здала гроші, після отримання їх касиром видається квитанція, підписана головним бухгалтером і касиром.

Витрачання готівки з каси оформлюється *видатковим касовим ордером*, який підписується керівником і головним бухгалтером підприємства. У випадку видачі грошей окремій особі за видатковим касовим ордером касир повинен вимагати пред'явлення документа, який засвідчує особу утримувача та містить фотокартку, особистий підпис власника. Видача коштів з каси не підтвер-

твердженням Постановою Правління Національного банку України № 637 від 15.12.2004 р.

Підприємства можуть мати у касі готівку тільки в межах встановленого ліміту залишку.

Ліміт (від лат. *limes (limitis)* – межа) – обмеження, межа, гранична кількість або гранична норма чого–небудь.

Ліміт залишку готівки (ліміт каси) – це гранична сума грошових коштів, яка може знаходитись у касі підприємства на кінець робочого дня. Всю готівку понад суми встановлених лімітів підприємства повинні здавати для зарахування на поточний рахунок за порядком та в строки, встановлені і узгоджені з установою банку, в якому відкритий такий поточний рахунок. Понад ліміт в касі можуть знаходитися гроші на виплату заробітної плати протягом трьох днів з моменту отримання їх в банку.

Касові операції оформлюються документами, типові форми яких затверджені Наказом Міністерства статистики України від 15.02.96 р. № 51, і мають застосовуватися без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості і форми власності.

Розрахунки готівкою проводяться із застосуванням типових первинних документів, а саме: прибуткових (КО–1) та видаткових (КО–2) касових ордерів, касових і товарних чеків, розрахункових квитанцій, проїзних документів тощо, які підтверджують факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, а також з допомогою рахунків–фактур, договорів, угод, контрактів, актів закупівлі товарів тощо.

Оприбуткування готівки в касу здійснюється на підставі *прибуткового касового ордера*, підписаного головним бухгалтером, або його заступником і касиром. У прибутковому касовому ордері зазначається сума (цифрами та прописом), від кого прийнято гроші та на якій підставі. При цьому особі, яка здала гроші, після отримання їх касиром видається квитанція, підписана головним бухгалтером і касиром.

Витрачання готівки з каси оформлюється *видатковим касовим ордером*, який підписується керівником і головним бухгалтером підприємства. У випадку видачі грошей окремій особі за видатковим касовим ордером касир повинен вимагати пред'явлення документа, який засвідчує особу утримувача та містить фотокартку, особистий підпис власника. Видача коштів з каси не підтвер-

джена розпискою одержувача у видатковому касовому ордері або іншому документі, що його замінює, у виправдання залишку готівки в касі не приймається. Ця сума вважається нестачею і стягується з касира.

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові документи мають бути заповнені бухгалтерією тільки чорнилом темного кольору, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів та іншими способами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання документів – до трьох років.

У прибуткових і видаткових касових ордерах зазначається підстава для їх складання і перелічуються додані до них документи. Видача прибуткових касових ордерів і видаткових документів на руки особам, що вносять або одержують гроші, забороняється. Приймання та видача коштів за касовими ордерами проводиться тільки в день їх складання, крім випадків видачі коштів за розрахунково-платіжними відомостями.

На операцію зі здачі грошей до банку касир, крім видаткового касового ордеру, також оформляє об'яву на внесок готівкою, в якій вказує дату операції, хто здає кошти та через кого, банк і назву одержувача, сума цифрами та прописом, призначення внеску, номер власного рахунку.

Оплата праці, виплата допомоги з тимчасової непрацездатності, премій тощо проводиться касиром за *платіжними відомостями* без складання видаткового касового ордеру на кожного отримувача.

Всі факти надходження і вибуття готівки на підприємстві відображаються в Касовій книзі, тобто обліковому реєстрі, призначеному для обліку касових операцій касиром підприємства.

Листки Касової книги мають бути завчасно пронумеровані, прошнуровані й опечатані печаткою. Кількість листків у Касовій книзі засвідчується підписами керівника підприємства і головного бухгалтера і скріплюється печаткою. Записи в Касовій книзі ведуться в двох примірниках через копіювальний папір. Другий (відривний) листок книги служить звітом касира, який наприкінці дня разом з доданими документами надається бухгалтеру (під розписку в касовій книзі) для перевірки правильності записів і виведених залишків грошових коштів на кінець дня.

джена розпискою одержувача у видатковому касовому ордері або іншому документі, що його замінює, у виправдання залишку готівки в касі не приймається. Ця сума вважається нестачею і стягується з касира.

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові документи мають бути заповнені бухгалтерією тільки чорнилом темного кольору, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів та іншими способами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання документів – до трьох років.

У прибуткових і видаткових касових ордерах зазначається підстава для їх складання і перелічуються додані до них документи. Видача прибуткових касових ордерів і видаткових документів на руки особам, що вносять або одержують гроші, забороняється. Приймання та видача коштів за касовими ордерами проводиться тільки в день їх складання, крім випадків видачі коштів за розрахунково-платіжними відомостями.

На операцію зі здачі грошей до банку касир, крім видаткового касового ордеру, також оформляє об'яву на внесок готівкою, в якій вказує дату операції, хто здає кошти та через кого, банк і назву одержувача, сума цифрами та прописом, призначення внеску, номер власного рахунку.

Оплата праці, виплата допомоги з тимчасової непрацездатності, премій тощо проводиться касиром за *платіжними відомостями* без складання видаткового касового ордеру на кожного отримувача.

Всі факти надходження і вибуття готівки на підприємстві відображаються в Касовій книзі, тобто обліковому реєстрі, призначеному для обліку касових операцій касиром підприємства.

Листки Касової книги мають бути завчасно пронумеровані, прошнуровані й опечатані печаткою. Кількість листків у Касовій книзі засвідчується підписами керівника підприємства і головного бухгалтера і скріплюється печаткою. Записи в Касовій книзі ведуться в двох примірниках через копіювальний папір. Другий (відривний) листок книги служить звітом касира, який наприкінці дня разом з доданими документами надається бухгалтеру (під розписку в касовій книзі) для перевірки правильності записів і виведених залишків грошових коштів на кінець дня.

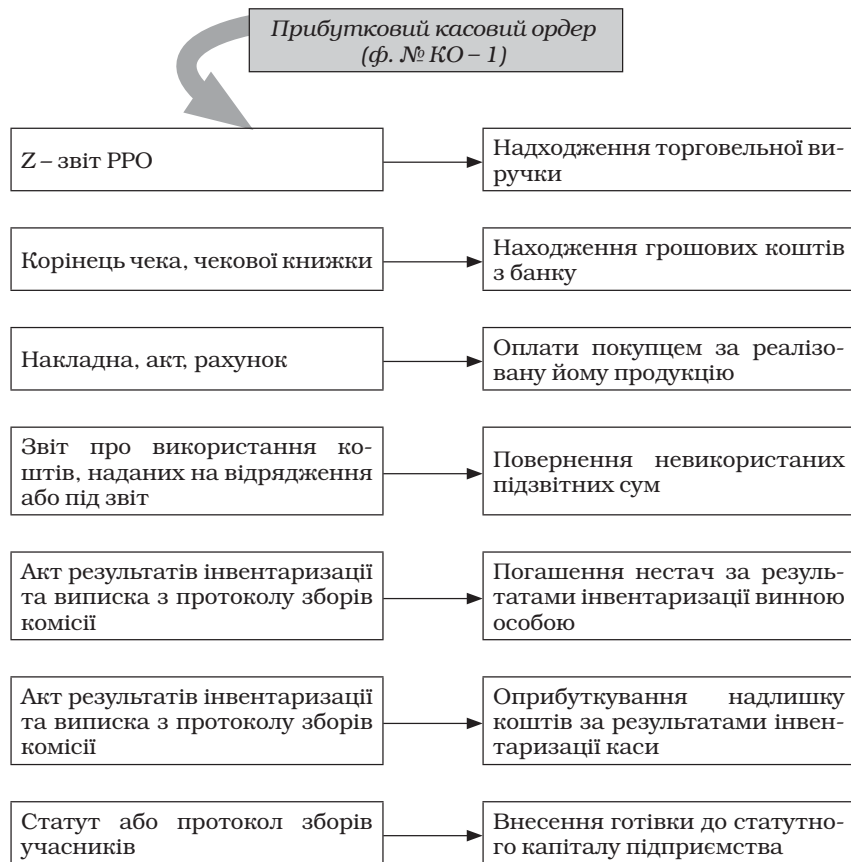


Рис 6.2. Операції і розпорядчі документи для складання прибуткових касових ордерів

Прибуткові касові ордери або видаткові документи до передачі у касу реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей на виплату заробітної плати, реєструються після її видачі.

Під час одержання прибуткових касових ордерів або видаткових документів касир зобов'язаний перевірити:

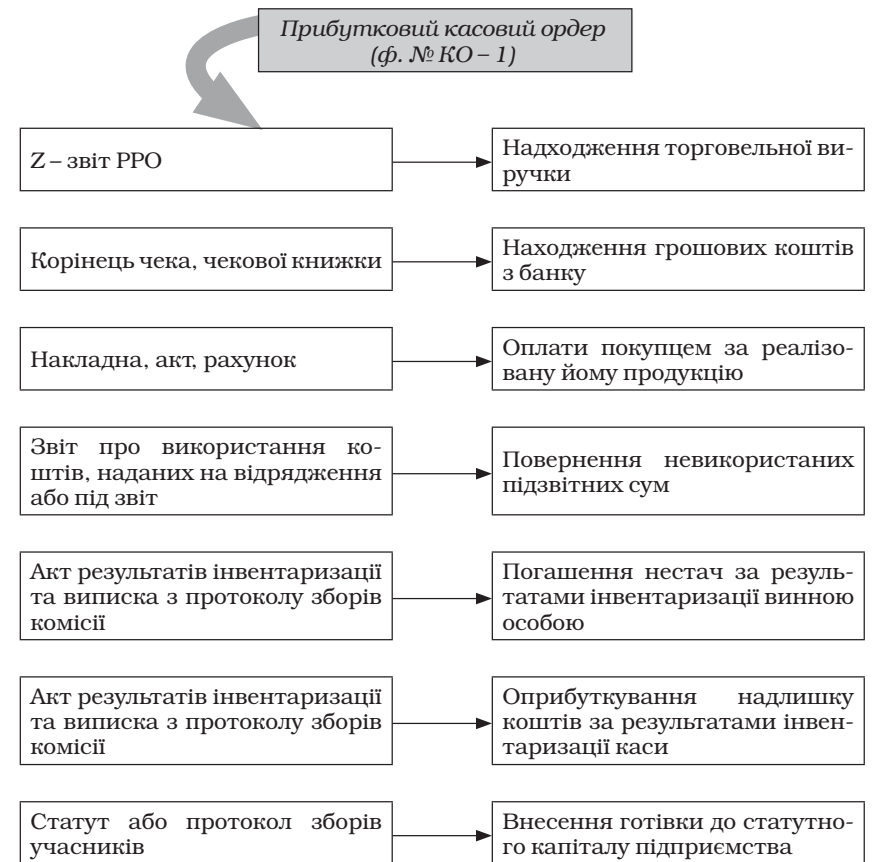


Рис 6.2. Операції і розпорядчі документи для складання прибуткових касових ордерів

Прибуткові касові ордери або видаткові документи до передачі у касу реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей на виплату заробітної плати, реєструються після її видачі.

Під час одержання прибуткових касових ордерів або видаткових документів касир зобов'язаний перевірити:

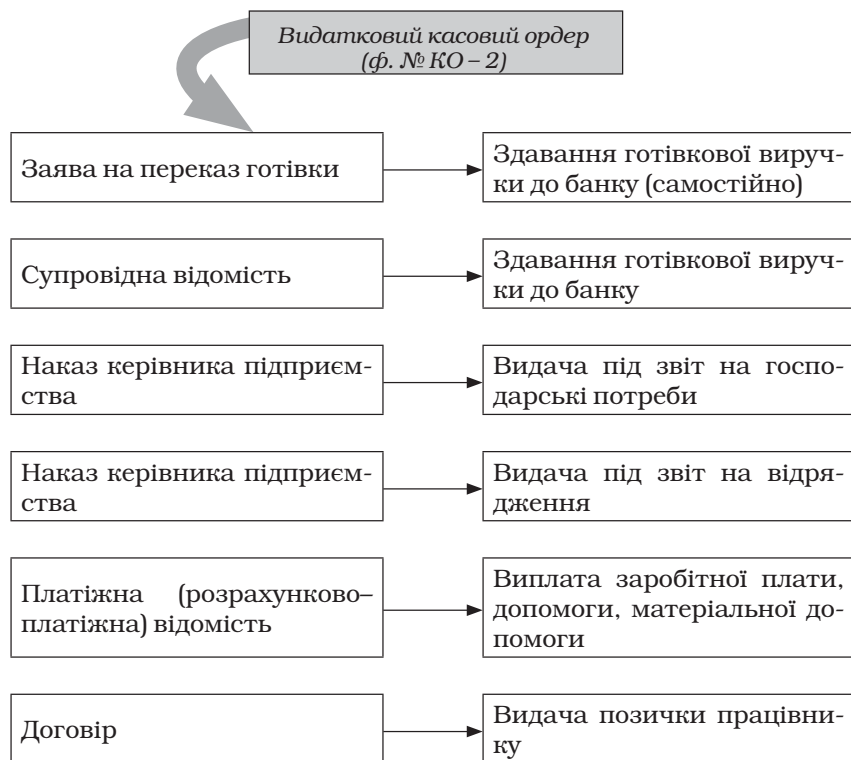


Рис. 6.3. Документи, що є підставою для оформлення касових ордерів

- 1) наявність і справжність на документах підпису головного бухгалтера, а на видатковому документі – дозвільного підпису керівника підприємства або осіб, ним уповноважених;
- 2) правильність оформлення документів;
- 3) наявність перелічених у документах додатків.

У разі недотримання хоча б однієї з перелічених вимог касир повертає документи до бухгалтерії для належного оформлення. Прибуткові касові ордери або видаткові документи одразу ж після одержання або видачі за ними грошей підписуються касиром.



Рис. 6.3. Документи, що є підставою для оформлення касових ордерів

- 1) наявність і справжність на документах підпису головного бухгалтера, а на видатковому документі – дозвільного підпису керівника підприємства або осіб, ним уповноважених;
- 2) правильність оформлення документів;
- 3) наявність перелічених у документах додатків.

У разі недотримання хоча б однієї з перелічених вимог касир повертає документи до бухгалтерії для належного оформлення. Прибуткові касові ордери або видаткові документи одразу ж після одержання або видачі за ними грошей підписуються касиром.

а долучені до них документи погашаються штампом або надписом «Оплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік).

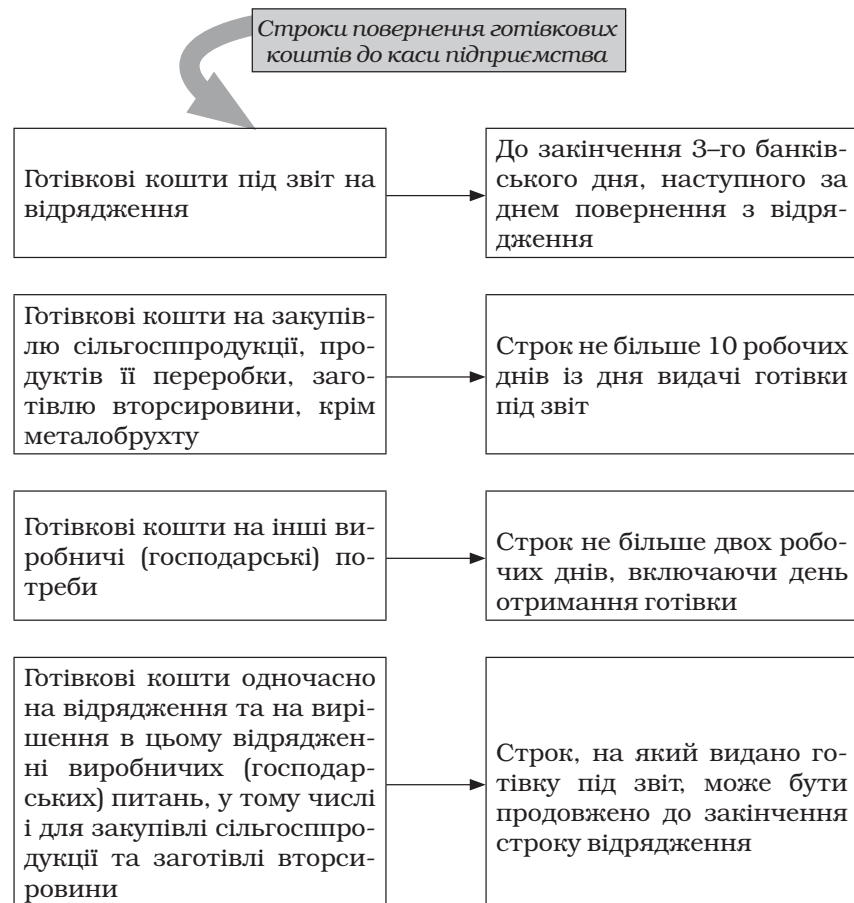


Рис. 6.4. Строки повернення готівкових коштів до каси підприємства

а долучені до них документи погашаються штампом або надписом «Оплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік).

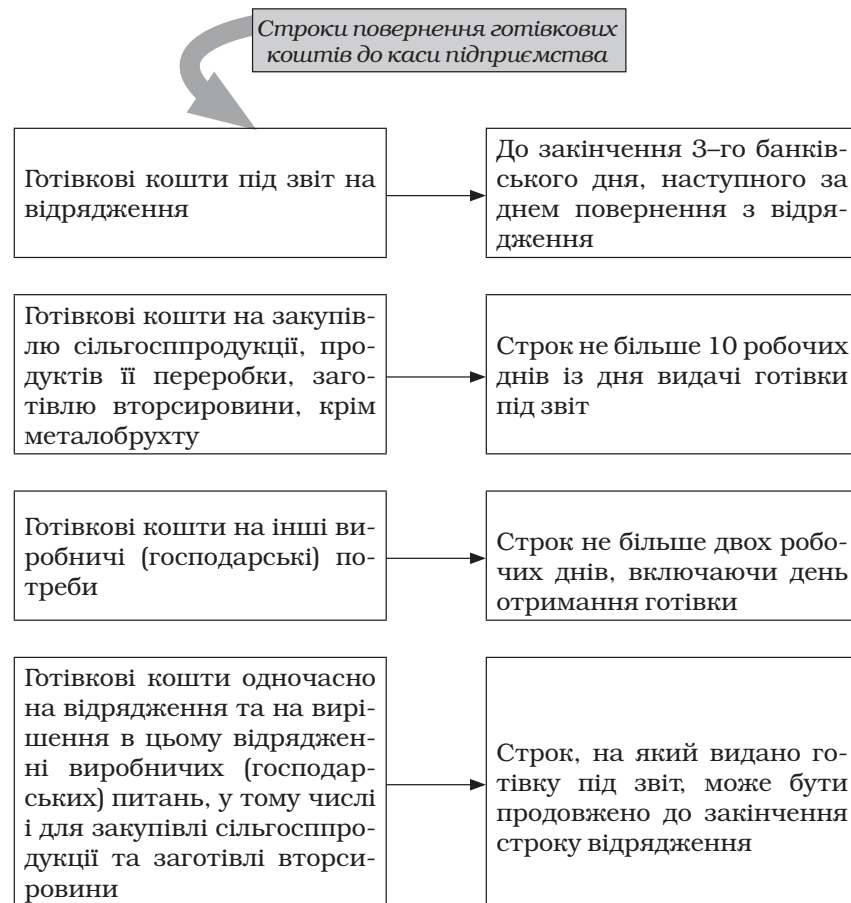


Рис. 6.4. Строки повернення готівкових коштів до каси підприємства

Касові документи, після складання звіту касира та його оброблення в бухгалтерії, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються переплітаються в окремі папки та зберігаються протягом 36 місяців після закінчення календарного року матеріально відповідальною особою, на яку покладено обов'язок зберігання документів, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні.

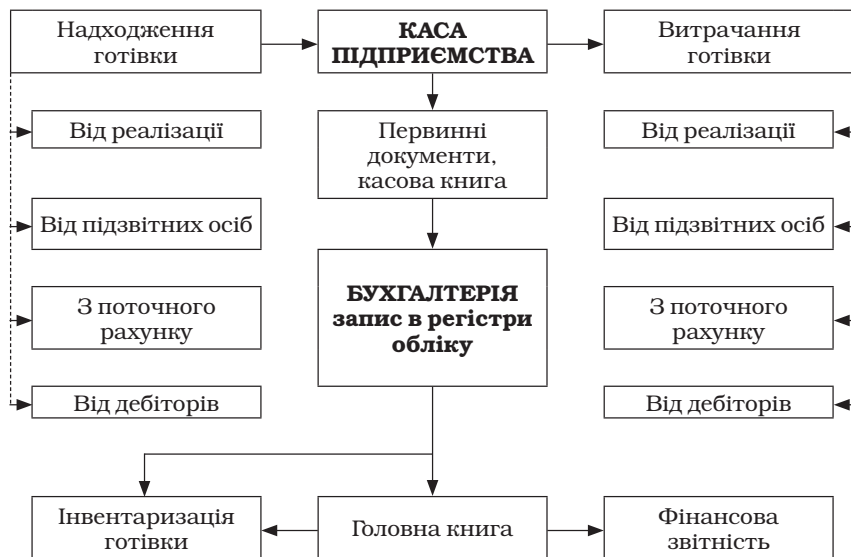


Рис. 6.5. Загальна схема бухгалтерського обліку касових операцій

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства використовують рахунок 30 «Каса».

Рахунок 30 «Каса» має такі субрахунки:

301 «Каса в національній валюті»;

302 «Каса в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 30 «Каса» відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом – виплата грошових коштів із каси підприємства.

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валют тощо) відкриваються субра-

Касові документи, після складання звіту касира та його оброблення в бухгалтерії, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються переплітаються в окремі папки та зберігаються протягом 36 місяців після закінчення календарного року матеріально відповідальною особою, на яку покладено обов'язок зберігання документів, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні.

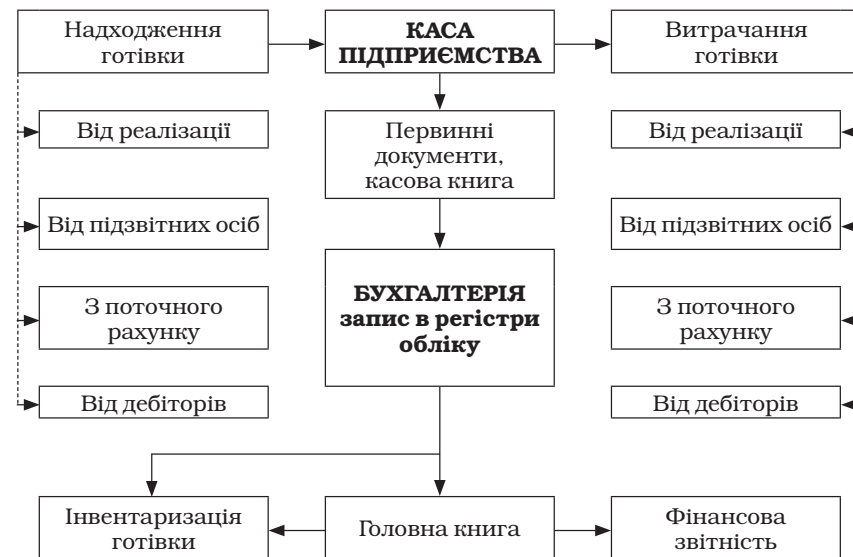


Рис. 6.5. Загальна схема бухгалтерського обліку касових операцій

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства використовують рахунок 30 «Каса».

Рахунок 30 «Каса» має такі субрахунки:

301 «Каса в національній валюті»;

302 «Каса в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 30 «Каса» відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом – виплата грошових коштів із каси підприємства.

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валют тощо) відкриваються субра-

хунки «Операційна каса в національній валюті» та «Операційна каса в іноземній валюті».

Указом Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» передбачено, що у разі порушення норм з регулювання обігу готівки у національній валюті, що встановлюються Національним банком України, до них застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу:

- за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах – у двократному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день;
- за не оприбуткування (неповне та/або несвоєчасне) оприбуткування у касах готівки – у п'ятикратному розмірі не оприбуткованої суми;
- за витрачання готівки з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших касових надходжень (крім коштів, отриманих із кас установ банків) на виплати, що пов'язані з оплатою праці за наявності податкової заборгованості – в розмірі здійснених виплат;
- за перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів – у розмірі 25 відсотків виданих під звіт сум;
- за проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордеру, іншого письмового документа), який би підтверджував сплату покупцем готівкових коштів, – у розмірі сплачених коштів;
- за використання одержаних в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням – у розмірі витраченої готівки.

Законодавство не встановлює жодних обмежень для готівкових розрахунків між юридичними особами, а також між юридичними і фізичними особами щодо видів розрахунків: навіть розрахунки з бюджетом і державними цільовими фондами можна здійснювати в готівковій формі. Однак встановлено обмеження суми. Сума платежу готівкою одного підприємства (індивідуального підприємця) іншому підприємству (індивідуальному підприємцю) не повинна перевищувати 10 тис. грн протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами. При цьому кількість підприємств

хунки «Операційна каса в національній валюті» та «Операційна каса в іноземній валюті».

Указом Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» передбачено, що у разі порушення норм з регулювання обігу готівки у національній валюті, що встановлюються Національним банком України, до них застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу:

- за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах – у двократному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день;
- за не оприбуткування (неповне та/або несвоєчасне) оприбуткування у касах готівки – у п'ятикратному розмірі не оприбуткованої суми;
- за витрачання готівки з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших касових надходжень (крім коштів, отриманих із кас установ банків) на виплати, що пов'язані з оплатою праці за наявності податкової заборгованості – в розмірі здійснених виплат;
- за перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів – у розмірі 25 відсотків виданих під звіт сум;
- за проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордеру, іншого письмового документа), який би підтверджував сплату покупцем готівкових коштів, – у розмірі сплачених коштів;
- за використання одержаних в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням – у розмірі витраченої готівки.

Законодавство не встановлює жодних обмежень для готівкових розрахунків між юридичними особами, а також між юридичними і фізичними особами щодо видів розрахунків: навіть розрахунки з бюджетом і державними цільовими фондами можна здійснювати в готівковій формі. Однак встановлено обмеження суми. Сума платежу готівкою одного підприємства (індивідуального підприємця) іншому підприємству (індивідуальному підприємцю) не повинна перевищувати 10 тис. грн протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами. При цьому кількість підприємств

(індивідуальних підприємців), з якими проводяться розрахунки протягом дня, не обмежена.

Таблиця 6.1

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків
з обліку касових операцій**

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Отримано у касу гроші із розрахункового рахунку	30	31
2.	Погашено заборгованість покупця по векселю шляхом внесення готівки в касу	30	34
3.	Надійшла до каси заборгованість покупців по реалізації продукції, робіт, послуг	30	36
4.	Внесено до каси невідшкодовані підзвітні суми працівником підприємства	30	372
5.	Внесено до каси гроші працівником з метою відшкодування завданих збитків	30	375
6.	Внесено засновниками до каси підприємства готівку в рахунок їх внесків до Статутного капіталу	30	46
7.	Одержано до каси довгострокову та короткострокову позики	30	50, 60
8.	Повернуто до каси передоплату, яку було здійснено на адресу постачальника	30	63
9.	Повернуто до каси помилково видану заробітну плату	30	66
10.	Надійшла у касу готівка від реалізації продукції, робіт та послуг підприємства	30	70
11.	Надійшли у касу гроші від реалізації оборотних активів, а також пені, штрафи, неустойки в результаті невиконання іншими підприємствами договірних зобов'язань	30	71
12.	Одержано до каси готівкою дивіденди за цінними паперами	30	73
13.	Одержано до каси готівку від реалізації необоротних активів	30	74
14.	Відображено доходи від надзвичайних подій шляхом внесення готівки до каси	30	75

(індивідуальних підприємців), з якими проводяться розрахунки протягом дня, не обмежена.

Таблиця 6.1

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків
з обліку касових операцій**

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Отримано у касу гроші із розрахункового рахунку	30	31
2.	Погашено заборгованість покупця по векселю шляхом внесення готівки в касу	30	34
3.	Надійшла до каси заборгованість покупців по реалізації продукції, робіт, послуг	30	36
4.	Внесено до каси невідшкодовані підзвітні суми працівником підприємства	30	372
5.	Внесено до каси гроші працівником з метою відшкодування завданих збитків	30	375
6.	Внесено засновниками до каси підприємства готівку в рахунок їх внесків до Статутного капіталу	30	46
7.	Одержано до каси довгострокову та короткострокову позики	30	50, 60
8.	Повернуто до каси передоплату, яку було здійснено на адресу постачальника	30	63
9.	Повернуто до каси помилково видану заробітну плату	30	66
10.	Надійшла у касу готівка від реалізації продукції, робіт та послуг підприємства	30	70
11.	Надійшли у касу гроші від реалізації оборотних активів, а також пені, штрафи, неустойки в результаті невиконання іншими підприємствами договірних зобов'язань	30	71
12.	Одержано до каси готівкою дивіденди за цінними паперами	30	73
13.	Одержано до каси готівку від реалізації необоротних активів	30	74
14.	Відображено доходи від надзвичайних подій шляхом внесення готівки до каси	30	75

Продовження табл. 6.1

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
15.	Одержано до каси страховика готівку від страхувальників	30	76
16.	Придбано за готівку цінні папери інших підприємств	14	30
17.	Внесено готівку із каси на розрахунковий рахунок	31	30
18.	Видано з каси готівку на відрядження	372	30
19.	Здійснено річну передоплату за періодичні видання	39	30
20.	Викуплено підприємством у акціонерів акції власної емісії	45	30
21.	Повернуто готівкою довгострокову і короткострокову позики	50 , 60	30
	Оплачено готівкою із каси заборгованість за виданими довгостроковими і короткостроковими векселями		
	Здійснено розрахунки із постачальниками готівкою із каси		

Зазначені обмеження стосуються також розрахунків готівкою між підприємствами в оплату за товари, що придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок коштів, одержаних за корпоративними картками.

Зазначені обмеження не поширюються на:

- 1) розрахунки підприємств (підприємців) з фізичними особами, бюджетами та державними цільовими фондами;
- 2) добровільні пожертвування та благодійну допомогу;
- 3) розрахунки підприємств (підприємців) за спожиту ними електроенергію;
- 4) використання коштів, виданих на відрядження;
- 5) розрахунки підприємств (підприємців) між собою під час закупівлі сільськогосподарської продукції.

Продовження табл. 6.1

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
15.	Одержано до каси страховика готівку від страхувальників	30	76
16.	Придбано за готівку цінні папери інших підприємств	14	30
17.	Внесено готівку із каси на розрахунковий рахунок	31	30
18.	Видано з каси готівку на відрядження	372	30
19.	Здійснено річну передоплату за періодичні видання	39	30
20.	Викуплено підприємством у акціонерів акції власної емісії	45	30
21.	Повернуто готівкою довгострокову і короткострокову позики	50 , 60	30
	Оплачено готівкою із каси заборгованість за виданими довгостроковими і короткостроковими векселями		
	Здійснено розрахунки із постачальниками готівкою із каси		

Зазначені обмеження стосуються також розрахунків готівкою між підприємствами в оплату за товари, що придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок коштів, одержаних за корпоративними картками.

Зазначені обмеження не поширюються на:

- 1) розрахунки підприємств (підприємців) з фізичними особами, бюджетами та державними цільовими фондами;
- 2) добровільні пожертвування та благодійну допомогу;
- 3) розрахунки підприємств (підприємців) за спожиту ними електроенергію;
- 4) використання коштів, виданих на відрядження;
- 5) розрахунки підприємств (підприємців) між собою під час закупівлі сільськогосподарської продукції.

6.3. Облік безготівкових розрахунків

З метою забезпечення зберігання грошових коштів, а також здійснення банківських розрахунків як із юридичними, так і фізичними особами, підприємства відкривають рахунки в установах банків.

Безготівкові розрахунки – це перерахування грошових коштів з рахунку підприємства–платника на рахунок підприємства–отримувача. Фінансовим посередником у цих розрахунках виступає банк, який надає послуги своїм клієнтам–підприємствам, підприємцям і фізичним особам. Порядок безготівкових розрахунків суворо регламентований законодавством. Здійснення розрахункових операцій через банк знижує потребу в готівці, сприяє концентрації в банку вільних грошових коштів для кредитування, забезпечує їх збереження і ефективніше використання, оптимізує й прискорює грошовий обіг держави.

Основними нормативно–правовими документами, які врегульовують дане питання є Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 20.03.1991 р. № 872–ХІІ, а також нормативний акт НБУ «Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах» від 12.11.2003 р. № 492.

Інструкція регулює правовідносини, що виникають у разі відкриття клієнтам банків поточних, депозитних (вкладних) рахунків у національній та іноземній валюті, а також поточних бюджетних рахунків у національній валюті України.

Банки відкривають рахунки зареєстрованим в установленому чинним законодавством порядку юридичним особам та фізичним особам суб'єктам підприємницької діяльності, філіям, представництвам, відділенням та іншим відокремленим підрозділам підприємств, у тому числі структурним підрозділам, фізичним особам на умовах, викладених в договорі між установою банку і власником рахунку. Рахунки для зберігання грошових коштів і здійснення усіх видів банківських операцій відкриваються у будь-яких банках України за вибором клієнта і за згодою цих банків.

На рис. 6.6. зображено види рахунків, які можуть відкриватись в установах банків.

Для відкриття поточного рахунка в банк подають такі документи:

6.3. Облік безготівкових розрахунків

З метою забезпечення зберігання грошових коштів, а також здійснення банківських розрахунків як із юридичними, так і фізичними особами, підприємства відкривають рахунки в установах банків.

Безготівкові розрахунки – це перерахування грошових коштів з рахунку підприємства–платника на рахунок підприємства–отримувача. Фінансовим посередником у цих розрахунках виступає банк, який надає послуги своїм клієнтам–підприємствам, підприємцям і фізичним особам. Порядок безготівкових розрахунків суворо регламентований законодавством. Здійснення розрахункових операцій через банк знижує потребу в готівці, сприяє концентрації в банку вільних грошових коштів для кредитування, забезпечує їх збереження і ефективніше використання, оптимізує й прискорює грошовий обіг держави.

Основними нормативно–правовими документами, які врегульовують дане питання є Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 20.03.1991 р. № 872–ХІІ, а також нормативний акт НБУ «Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах» від 12.11.2003 р. № 492.

Інструкція регулює правовідносини, що виникають у разі відкриття клієнтам банків поточних, депозитних (вкладних) рахунків у національній та іноземній валюті, а також поточних бюджетних рахунків у національній валюті України.

Банки відкривають рахунки зареєстрованим в установленому чинним законодавством порядку юридичним особам та фізичним особам суб'єктам підприємницької діяльності, філіям, представництвам, відділенням та іншим відокремленим підрозділам підприємств, у тому числі структурним підрозділам, фізичним особам на умовах, викладених в договорі між установою банку і власником рахунку. Рахунки для зберігання грошових коштів і здійснення усіх видів банківських операцій відкриваються у будь-яких банках України за вибором клієнта і за згодою цих банків.

На рис. 6.6. зображено види рахунків, які можуть відкриватись в установах банків.

Для відкриття поточного рахунка в банк подають такі документи:

1. Заяву про відкриття рахунка.
2. Копію свідоцтва про державну реєстрацію підприємства у виконавчих органах влади.
3. Копію рішення про створення, реорганізацію підприємства, засвідчену нотаріально або органом, що прийняв таке рішення.

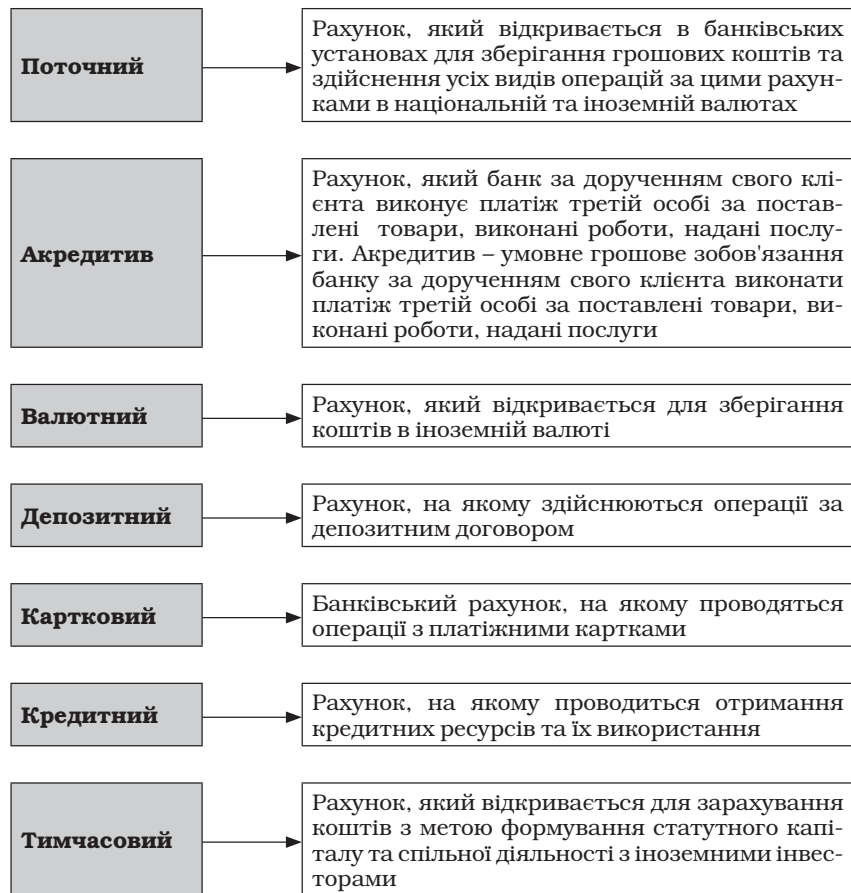


Рис. 6.6. Види рахунків

1. Заяву про відкриття рахунка.
2. Копію свідоцтва про державну реєстрацію підприємства у виконавчих органах влади.
3. Копію рішення про створення, реорганізацію підприємства, засвідчену нотаріально або органом, що прийняв таке рішення.

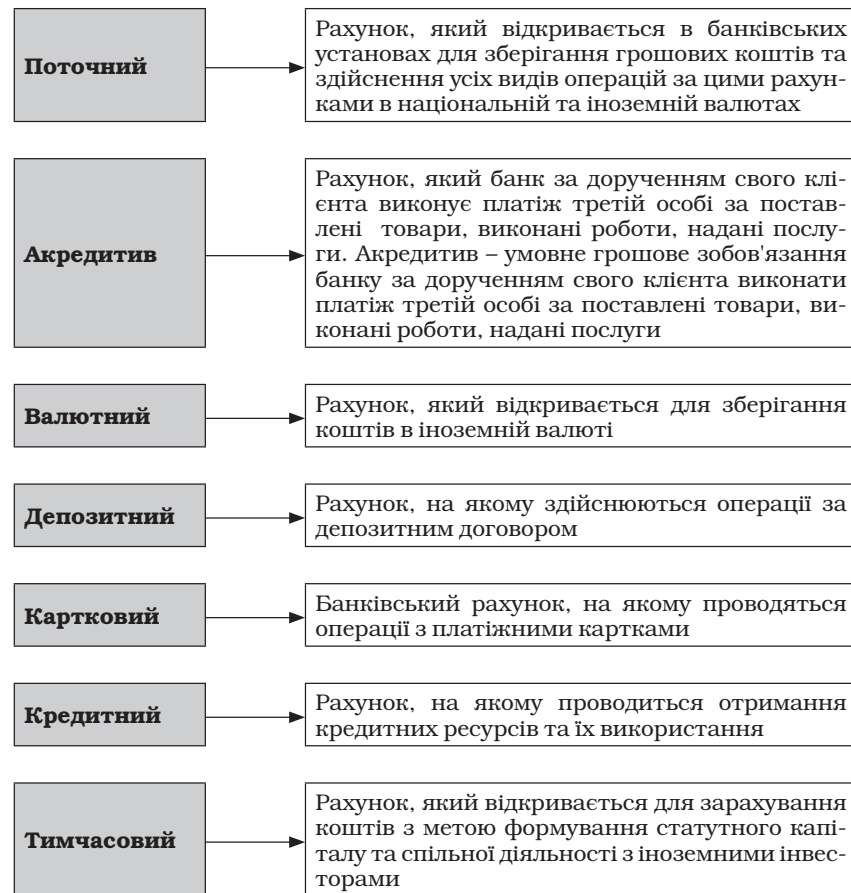


Рис. 6.6. Види рахунків

4. Копію належним чином зареєстрованого статуту (положення), засвідчену нотаріально. Установа банку, в якому відкриваються рахунки (субрахунки), робить відмітку про відкриття такого рахунка на примірнику ,статуту (положення), на якому зроблено відмітку податкової інспекції про реєстрацію підприємства в податкових органах, відтак цей примірник повертають власнику рахунка.

5. Копію документа, який підтверджує, що підприємство взято на облік у податкових органах.

6. Картку зі зразками підписів директора та його заступника, головного бухгалтера та його заступника і відбитком печатки.

7. Копію документа про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України, засвідчену нотаріально або органом, який здійснює реєстрацію.

8. Копію документа про реєстрацію в органах Фонду соціального страхування України, засвідчену нотаріально або органом, який здійснює реєстрацію.

Платіжні інструменти – засіб певної форми на паперовому, електронному чи іншому виді носія інформації, використання якого ініціює переказ грошей з відповідного рахунку платника.

Узагальнюючим документом який підсумовує операції на рахунку в банку є виписка банку, яка містить перелік операцій за дебетом і кредитом рахунка із зазначенням номерів документів.

Для обліку наявності та руху грошових коштів на поточному рахунку, що знаходиться у банку і можуть бути використані для поточних операцій призначено рахунок 31 «Рахунки в банках», конкретно у розрізі субрахунків:

311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

За дебетом субрахунків відображається надходження грошових коштів, за кредитом – їх використання.

Для здійснення операцій на поточному рахунку підприємством до уповноваженого банку подаються оформлені належним чином відповідні первинні документи.

Підсумковим етапом обліку є відображення результатів діяльності у звітності. Інформація про відображення грошових коштів у ній наведена в таблиці 6.2.

4. Копію належним чином зареєстрованого статуту (положення), засвідчену нотаріально. Установа банку, в якому відкриваються рахунки (субрахунки), робить відмітку про відкриття такого рахунка на примірнику ,статуту (положення), на якому зроблено відмітку податкової інспекції про реєстрацію підприємства в податкових органах, відтак цей примірник повертають власнику рахунка.

5. Копію документа, який підтверджує, що підприємство взято на облік у податкових органах.

6. Картку зі зразками підписів директора та його заступника, головного бухгалтера та його заступника і відбитком печатки.

7. Копію документа про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України, засвідчену нотаріально або органом, який здійснює реєстрацію.

8. Копію документа про реєстрацію в органах Фонду соціального страхування України, засвідчену нотаріально або органом, який здійснює реєстрацію.

Платіжні інструменти – засіб певної форми на паперовому, електронному чи іншому виді носія інформації, використання якого ініціює переказ грошей з відповідного рахунку платника.

Узагальнюючим документом який підсумовує операції на рахунку в банку є виписка банку, яка містить перелік операцій за дебетом і кредитом рахунка із зазначенням номерів документів.

Для обліку наявності та руху грошових коштів на поточному рахунку, що знаходиться у банку і можуть бути використані для поточних операцій призначено рахунок 31 «Рахунки в банках», конкретно у розрізі субрахунків:

311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

За дебетом субрахунків відображається надходження грошових коштів, за кредитом – їх використання.

Для здійснення операцій на поточному рахунку підприємством до уповноваженого банку подаються оформлені належним чином відповідні первинні документи.

Підсумковим етапом обліку є відображення результатів діяльності у звітності. Інформація про відображення грошових коштів у ній наведена в таблиці 6.2.

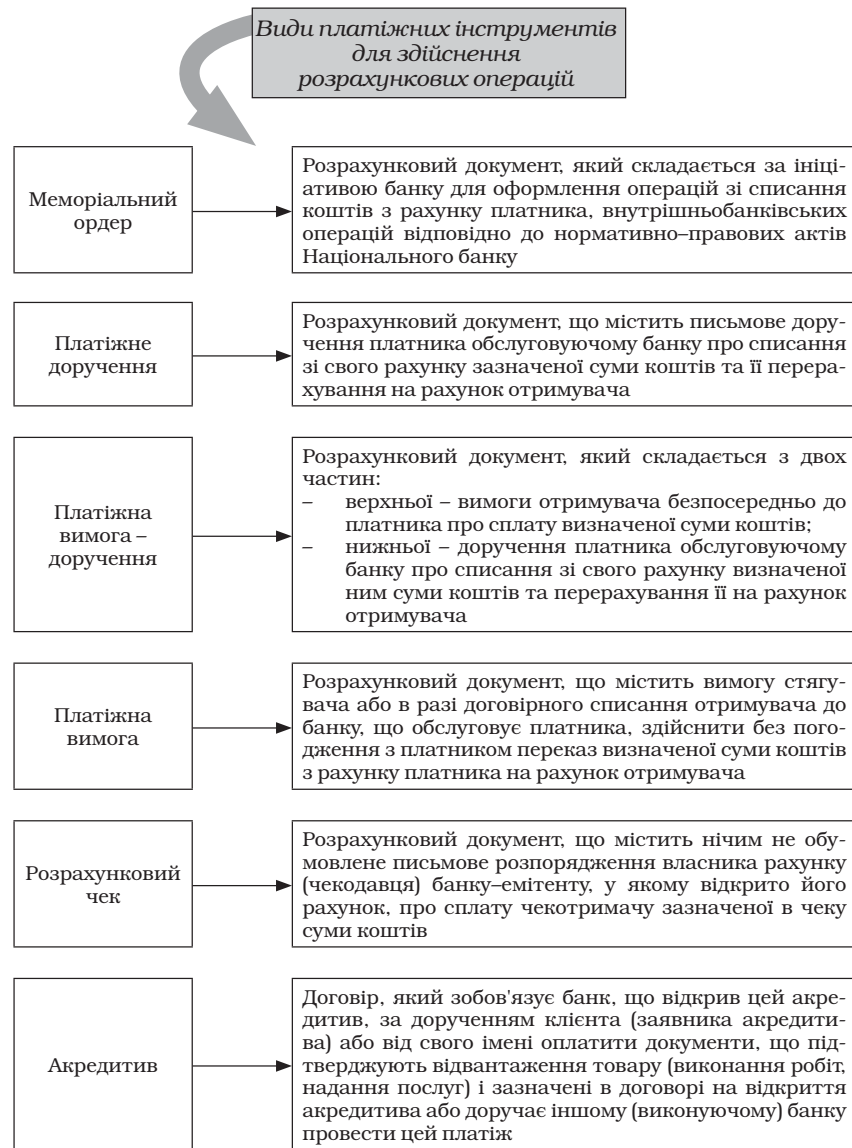


Рис. 6.7. Форми безготівкових розрахунків

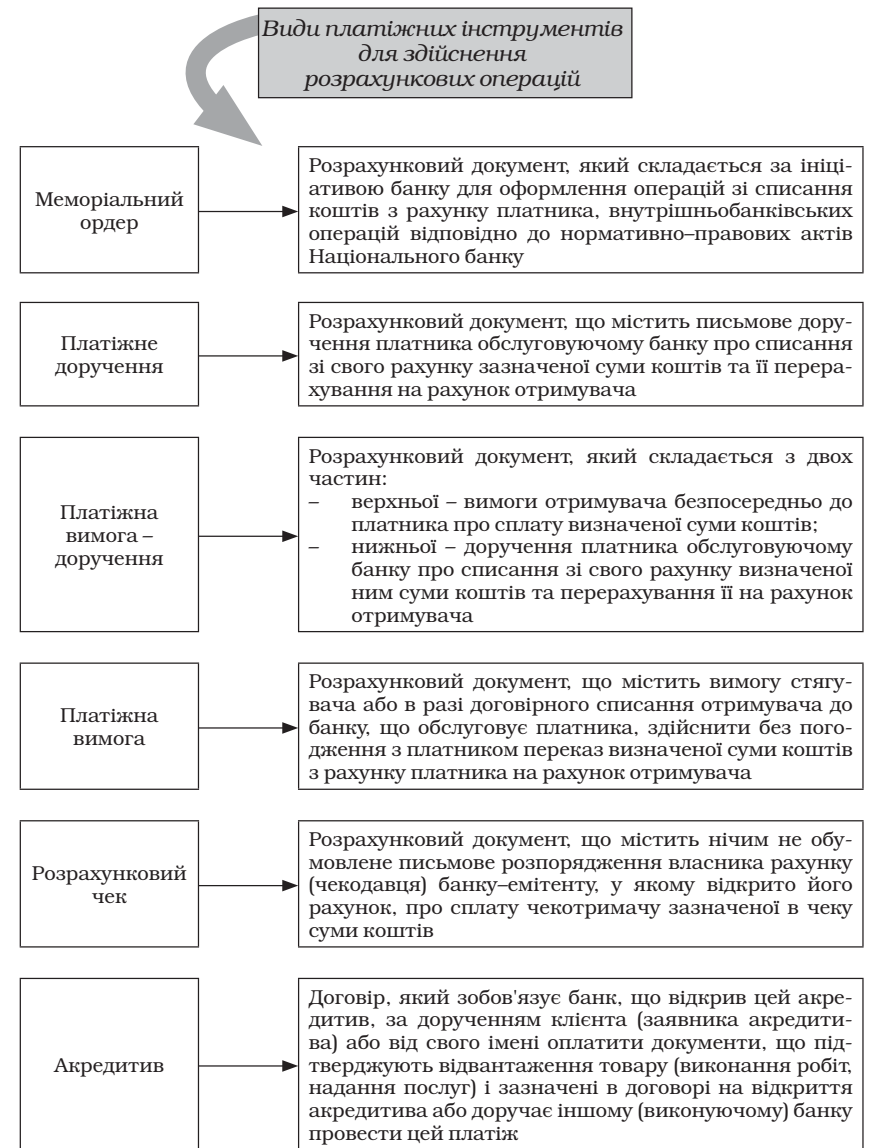


Рис. 6.7. Форми безготівкових розрахунків

Таблиця 6.2

Відображення грошових коштів у звітності

Код та назва рахунку, субрахунку	Форми фінансової звітності		
	Назва форми	Назва рядка	Код рядка
30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»	Баланс	Грошові кошти та їх еквіваленти:	230
		– в національній валюті; – в іноземній валюті	240
	Звіт про рух грошових коштів	Залишок коштів на кінець року	430
	Примітки до річної фінансової звітності	Каса	640
		Поточний рахунок у банку	650
	Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	
33 «Інші грошові кошти»	Баланс	Грошові кошти та їх еквіваленти:	230
		– в національній валюті; – в іноземній валюті	240
	Примітки до річної фінансової звітності	Грошові кошти в дорозі	670
		Еквіваленти грошових коштів	680

6.4. Облік дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дебітори – це юридичні чи фізичні особи, що внаслідок минулих подій мають певну заборгованість перед підприємством. Дебітори підприємства поділяються на зовнішніх, до яких можна включити покупців (замовників) інших дебіторів, внутрішніх дебіторів, які в свою чергу поділяються на підзвітних осіб, осіб до яких у підприємства є претензії щодо відшкодування завданих збитків.

Критерії визнання дебіторської заборгованості:

Таблиця 6.2

Відображення грошових коштів у звітності

Код та назва рахунку, субрахунку	Форми фінансової звітності		
	Назва форми	Назва рядка	Код рядка
30 «Каса», 31 «Рахунки в банках»	Баланс	Грошові кошти та їх еквіваленти:	230
		– в національній валюті; – в іноземній валюті	240
	Звіт про рух грошових коштів	Залишок коштів на кінець року	430
	Примітки до річної фінансової звітності	Каса	640
		Поточний рахунок у банку	650
	Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	
33 «Інші грошові кошти»	Баланс	Грошові кошти та їх еквіваленти:	230
		– в національній валюті; – в іноземній валюті	240
	Примітки до річної фінансової звітності	Грошові кошти в дорозі	670
		Еквіваленти грошових коштів	680

6.4. Облік дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дебітори – це юридичні чи фізичні особи, що внаслідок минулих подій мають певну заборгованість перед підприємством. Дебітори підприємства поділяються на зовнішніх, до яких можна включити покупців (замовників) інших дебіторів, внутрішніх дебіторів, які в свою чергу поділяються на підзвітних осіб, осіб до яких у підприємства є претензії щодо відшкодування завданих збитків.

Критерії визнання дебіторської заборгованості:

- джерело отримання – появі активів повинні передувати минулі операції або події;
- втілення майбутніх економічних вигод – чи забезпечують активи оборотність інших ресурсів підприємства;
- забезпечення контролю за активом – це надає підприємству можливість контролювати майбутні вигоди, які воно очікує від використання цього активу;
- можливість достовірної оцінки активу – визначення виду оцінки для певного активу.

В сучасних умовах виробництва та стану розвитку економіки момент поставки товарів та оплати не співпадають, тому виникає таке поняття як «дебітори». Зовнішні боржники підприємства виникають або внаслідок попередньої поставки товарів (робіт, послуг) з їх післяплатою за договором, або ж при перерахуванні авансу на рахунок постачальника. Виділяють ще такі види дебіторської заборгованості:

- за товари та послуги;
- за отриманими векселями;
- за відшкодуванням податку на додану вартість;
- за відшкодуванням завданих збитків і нестач;
- підзвітних осіб;
- інша дебіторська заборгованість.

В залежності від різних ознак існують класифікаційні групи дебіторської заборгованості, зображені на рис. 6.8.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», який застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

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

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

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником, називають *сумнівною дебіторською заборгованістю*.

- джерело отримання – появі активів повинні передувати минулі операції або події;
- втілення майбутніх економічних вигод – чи забезпечують активи оборотність інших ресурсів підприємства;
- забезпечення контролю за активом – це надає підприємству можливість контролювати майбутні вигоди, які воно очікує від використання цього активу;
- можливість достовірної оцінки активу – визначення виду оцінки для певного активу.

В сучасних умовах виробництва та стану розвитку економіки момент поставки товарів та оплати не співпадають, тому виникає таке поняття як «дебітори». Зовнішні боржники підприємства виникають або внаслідок попередньої поставки товарів (робіт, послуг) з їх післяплатою за договором, або ж при перерахуванні авансу на рахунок постачальника. Виділяють ще такі види дебіторської заборгованості:

- за товари та послуги;
- за отриманими векселями;
- за відшкодуванням податку на додану вартість;
- за відшкодуванням завданих збитків і нестач;
- підзвітних осіб;
- інша дебіторська заборгованість.

В залежності від різних ознак існують класифікаційні групи дебіторської заборгованості, зображені на рис. 6.8.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», який застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

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

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

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником, називають *сумнівною дебіторською заборгованістю*.

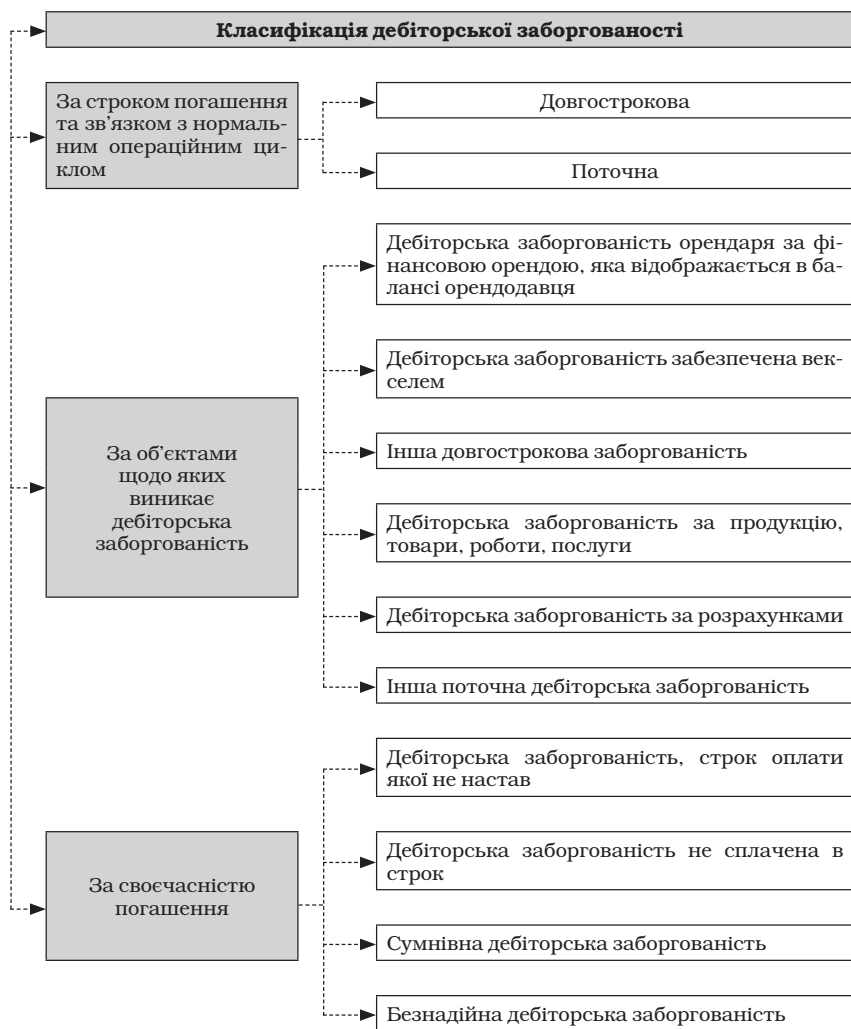


Рис. 6.8. Класифікація дебіторської заборгованості

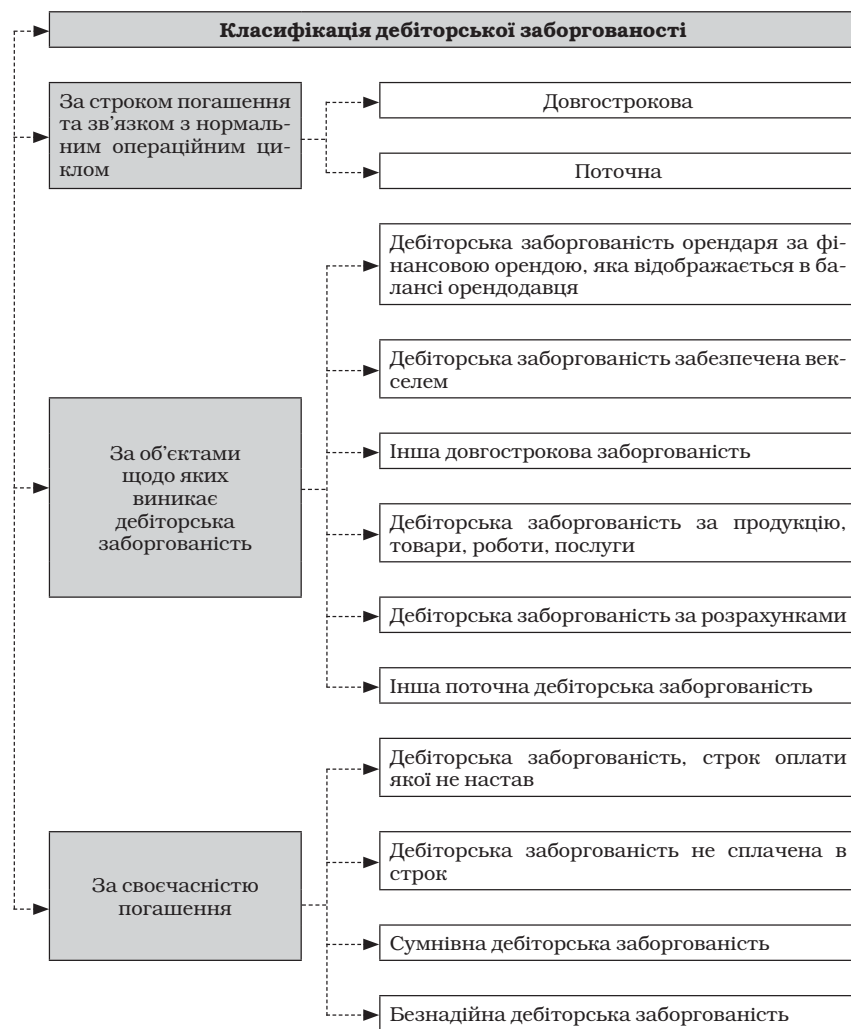


Рис. 6.8. Класифікація дебіторської заборгованості



Рис. 6.9. Види довгострокової дебіторської заборгованості

Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності.

Сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів називається *чистою реалізаційною вартістю дебіторської заборгованості*.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів визначається, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості.



Рис. 6.9. Види довгострокової дебіторської заборгованості

Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності.

Сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів називається *чистою реалізаційною вартістю дебіторської заборгованості*.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів визначається, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості.

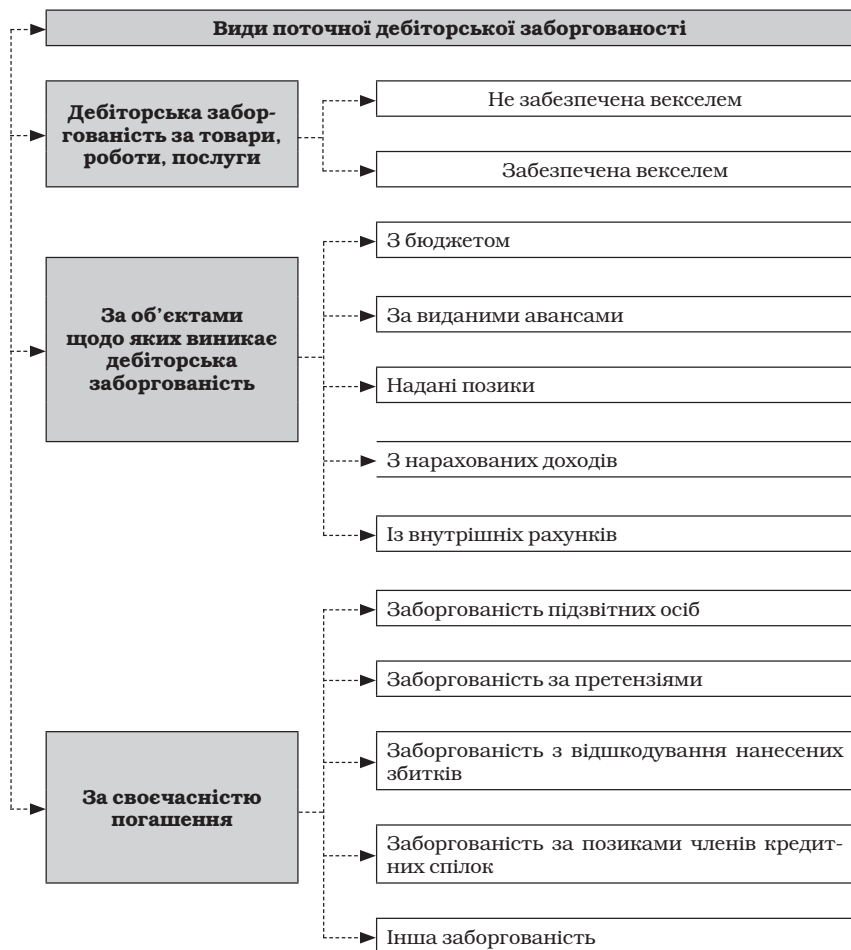


Рис. 6.10. Види поточної дебіторської заборгованості

Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

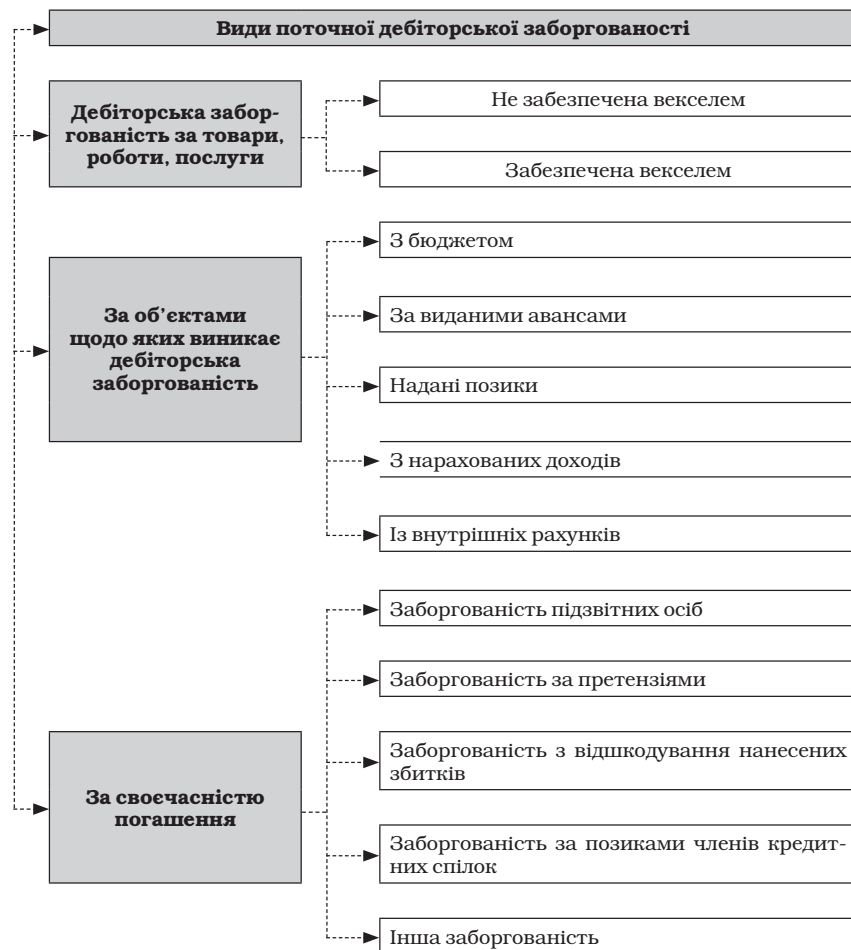


Рис. 6.10. Види поточної дебіторської заборгованості

Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

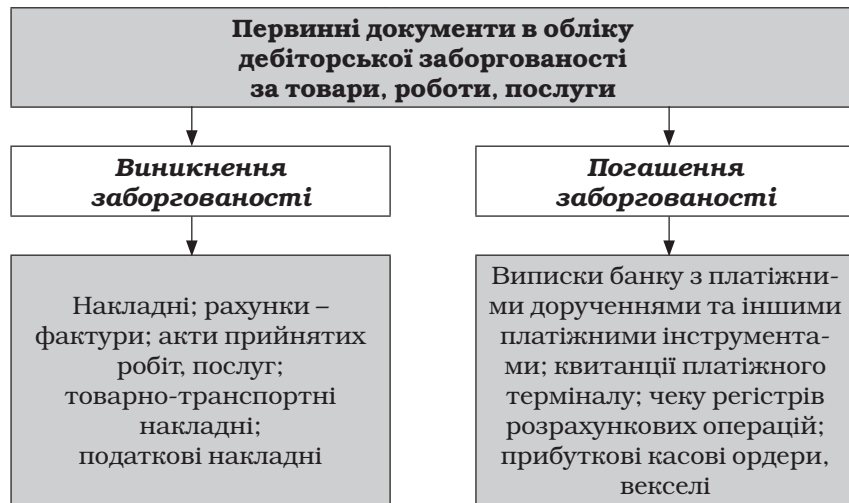


Рис. 6.11. Документування дебіторської заборгованості



Рис. 6.11. Документування дебіторської заборгованості

Облік дебіторської заборгованості здійснюється на підставі первинних документів, відображених в таблиці 6.3.

Основним первинним документом, що використовується для обліку дебіторської заборгованості – є накладна, реквізитами якої є: одиниця виміру, найменування продукції, ціна, кількість та сума. На даному документі повинно бути чотири підписи: керівник, головний бухгалтер, хто відпустив і хто прийняв. Підприємство заповнює накладні згідно вимог чинного законодавства.

Безпосередньо зі складу відпуск готової продукції оформляють на основі товарно-транспортної накладної, де зазначається: назва замовника, його адрес, вид транспортного засобу, найменування продукції, ціна, кількість, сума та прізвище особи, хто буде здійснювати перевезення.

У такому первинному документі, як рахунок-фактура зазначається опис продукції, її вартість та дата оплати. Оригінал надсилається покупцю і має декілька дублікатів. Підписує рахунок директор та головний бухгалтер.

Для обліку дебіторської заборгованості використовуються прийнятно-здавальні акти із зазначенням номера накладної, дати

Облік дебіторської заборгованості здійснюється на підставі первинних документів, відображених в таблиці 6.3.

Основним первинним документом, що використовується для обліку дебіторської заборгованості – є накладна, реквізитами якої є: одиниця виміру, найменування продукції, ціна, кількість та сума. На даному документі повинно бути чотири підписи: керівник, головний бухгалтер, хто відпустив і хто прийняв. Підприємство заповнює накладні згідно вимог чинного законодавства.

Безпосередньо зі складу відпуск готової продукції оформляють на основі товарно-транспортної накладної, де зазначається: назва замовника, його адрес, вид транспортного засобу, найменування продукції, ціна, кількість, сума та прізвище особи, хто буде здійснювати перевезення.

У такому первинному документі, як рахунок-фактура зазначається опис продукції, її вартість та дата оплати. Оригінал надсилається покупцю і має декілька дублікатів. Підписує рахунок директор та головний бухгалтер.

Для обліку дебіторської заборгованості використовуються прийнятно-здавальні акти із зазначенням номера накладної, дати

оформлення, номера та дати договору, назви і реквізитів замовника, одиниць виміру, кількості, оптової ціни та вартості продукції.

Таблиця 6.3

Документування дебіторської заборгованості

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
<i>Виникнення заборгованості</i>	
Накладні Рахунки-фактури Акти прийнятих робіт, послуг Податкові накладні Товарно-транспортні накладні (ТМ-1) Договір про реалізацію продукції, надання послуг або виконання робіт Розпорядження відділу збуту Приймально-здавальницькі акти Замовлення на роботи тимчасового або разового характеру	Комерційні документи (рахунки-фактури – invoice) Транспортні накладні (CMR–залізнична накладна, авіанакладна, комосамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи) Платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на рахунки митних установ Розрахунки бухгалтерії про наявність курсових різниць
<i>Погашення заборгованості</i>	
Виписки банку, прибуткові касові ордери, платіжні доручення	Виписки банку
372 «Розрахунки з підзвітними особами»	
Заява працівника з проханням дозволити відрядження Розпорядчий документ керівника (наказ) про направлення у відрядження Видатковий касовий ордер Звіт про використання коштів, наданих на відрядження, та додаток до звіту, розрахункові документи, що підтверджують витрати на відрядження Прибутковий касовий ордер	

Договір про реалізацію продукції, надання послуг або виконання робіт укладається між двома сторонами і складається із таких розділів, як предмет договору, права та обов'язки сторін, строк виконання договору, умови та порядок розрахунків, відповідальність сторін, додаткові умови, юридичні адреси та реквізити сторін.

Податкова накладна – документ, який підписується особою, хто його склав і в якому повинні бути заповнені всі реквізити, а саме назви покупця та продавця, їхні індивідуальні податкові номери, дата відвантаження товарів, назва товару, одиниця виміру, кількість, ціна продажу, порядковий номер накладної.

оформлення, номера та дати договору, назви і реквізитів замовника, одиниць виміру, кількості, оптової ціни та вартості продукції.

Таблиця 6.3

Документування дебіторської заборгованості

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
<i>Виникнення заборгованості</i>	
Накладні Рахунки-фактури Акти прийнятих робіт, послуг Податкові накладні Товарно-транспортні накладні (ТМ-1) Договір про реалізацію продукції, надання послуг або виконання робіт Розпорядження відділу збуту Приймально-здавальницькі акти Замовлення на роботи тимчасового або разового характеру	Комерційні документи (рахунки-фактури – invoice) Транспортні накладні (CMR–залізнична накладна, авіанакладна, комосамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи) Платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на рахунки митних установ Розрахунки бухгалтерії про наявність курсових різниць
<i>Погашення заборгованості</i>	
Виписки банку, прибуткові касові ордери, платіжні доручення	Виписки банку
372 «Розрахунки з підзвітними особами»	
Заява працівника з проханням дозволити відрядження Розпорядчий документ керівника (наказ) про направлення у відрядження Видатковий касовий ордер Звіт про використання коштів, наданих на відрядження, та додаток до звіту, розрахункові документи, що підтверджують витрати на відрядження Прибутковий касовий ордер	

Договір про реалізацію продукції, надання послуг або виконання робіт укладається між двома сторонами і складається із таких розділів, як предмет договору, права та обов'язки сторін, строк виконання договору, умови та порядок розрахунків, відповідальність сторін, додаткові умови, юридичні адреси та реквізити сторін.

Податкова накладна – документ, який підписується особою, хто його склав і в якому повинні бути заповнені всі реквізити, а саме назви покупця та продавця, їхні індивідуальні податкові номери, дата відвантаження товарів, назва товару, одиниця виміру, кількість, ціна продажу, порядковий номер накладної.

Дебіторська заборгованість погашається такими документами: виписками банку, прибутковими касовими ордерами, платіжними дорученнями.

На підприємствах реалізацію готової продукції (товарів) зі складу покупцям, виконаних робіт, наданих послуг проводять на основі таких первинних документів:

- накладних;
- розпоряджень відділу збуту;
- приймально-здавальних актів;
- замовлень на роботи тимчасового або разового характеру.

Основним первинним документом є накладна.

Для забезпечення оплати підприємством-покупцем бажаних цінностей на його адресу від постачальника виставляється «Рахунок-фактура», в якому вказується кількість, ціна і загальна сума щодо їх оплати. В свою чергу перерахування коштів на розрахунковий рахунок постачальника здійснюється за допомогою документа «Платіжне доручення». Підтвердженням здійснення оплати постачальнику є виписка банку за розрахунковим рахунком підприємства.

Для отримання у постачальника придбаних цінностей самовивозом, представнику підприємства-покупця повинна бути видана «Довіреність на одержання цінностей».

Видача покупцю із складу постачальника товарно-матеріальних цінностей здійснюється на підставі документа «Товарно-транспортна накладна».

На рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» ведеться узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем.

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» має такі субрахунки:

- 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ».

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включе-

Дебіторська заборгованість погашається такими документами: виписками банку, прибутковими касовими ордерами, платіжними дорученнями.

На підприємствах реалізацію готової продукції (товарів) зі складу покупцям, виконаних робіт, наданих послуг проводять на основі таких первинних документів:

- накладних;
- розпоряджень відділу збуту;
- приймально-здавальних актів;
- замовлень на роботи тимчасового або разового характеру.

Основним первинним документом є накладна.

Для забезпечення оплати підприємством-покупцем бажаних цінностей на його адресу від постачальника виставляється «Рахунок-фактура», в якому вказується кількість, ціна і загальна сума щодо їх оплати. В свою чергу перерахування коштів на розрахунковий рахунок постачальника здійснюється за допомогою документа «Платіжне доручення». Підтвердженням здійснення оплати постачальнику є виписка банку за розрахунковим рахунком підприємства.

Для отримання у постачальника придбаних цінностей самовивозом, представнику підприємства-покупця повинна бути видана «Довіреність на одержання цінностей».

Видача покупцю із складу постачальника товарно-матеріальних цінностей здійснюється на підставі документа «Товарно-транспортна накладна».

На рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» ведеться узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем.

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» має такі субрахунки:

- 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ».

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включе-

ні 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, обумовлений договором.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником за кожним пред'явленням до сплати рахунком.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків з покупцями та замовниками представлено у таблиці 6.4.

Таблиця 6.4

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку розрахунків з покупцями та замовниками

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано заборгованість покупцям за відвантажену їм готову продукцію, виконані роботи або надані послуги за цінами реалізації	36	70
2.	Відображено надходження грошей від покупців та замовників за реалізовані товари, роботи та послуги	30, 31	36
3.	Отримано від покупців векселі в рахунок оплати за реалізовані товари, роботи і послуги	182, 34	36
4.	Отримано від покупця в рахунок оплати цінні папери (облігації, казначейські зобов'язання), придбані ним на фінансовому ринку	14, 35	36
5.	Відображено проведення взаємозаліку між покупцем і продавцем	63	36
6.	Погашено заборгованість покупця за реалізовані йому товари, роботи і послуги за рахунок раніше одержаного від нього авансу	681	36

Облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення, ведеться на рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів».

ні 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, обумовлений договором.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником за кожним пред'явленням до сплати рахунком.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків з покупцями та замовниками представлено у таблиці 6.4.

Таблиця 6.4

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку розрахунків з покупцями та замовниками

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано заборгованість покупцям за відвантажену їм готову продукцію, виконані роботи або надані послуги за цінами реалізації	36	70
2.	Відображено надходження грошей від покупців та замовників за реалізовані товари, роботи та послуги	30, 31	36
3.	Отримано від покупців векселі в рахунок оплати за реалізовані товари, роботи і послуги	182, 34	36
4.	Отримано від покупця в рахунок оплати цінні папери (облігації, казначейські зобов'язання), придбані ним на фінансовому ринку	14, 35	36
5.	Відображено проведення взаємозаліку між покупцем і продавцем	63	36
6.	Погашено заборгованість покупця за реалізовані йому товари, роботи і послуги за рахунок раніше одержаного від нього авансу	681	36

Облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення, ведеться на рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів».

За кредитом рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» відображається створення резерву сумнівних боргів у кореспонденції з рахунками обліку витрат, за дебетом – списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками обліку дебіторської заборгованості або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з рахунком обліку доходів.

Рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» кореспондує:	
за дебетом з кредитом рахунків:	за кредитом з дебетом рахунків:
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	84 «Інші операційні витрати»
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
71 «Інший операційний дохід»	

Аналітичний облік на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» ведеться в розрізі боржників чи за строками непогашення дебіторської заборгованості.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат.

Виключення безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів.

У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги списується з активів на інші операційні витрати. Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів.

Поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, що визнана безнадійною, списується з балансу з відображенням втрат у складі інших операційних витрат.

Облік іншої дебіторської заборгованості

Інша дебіторська заборгованість – це поточна дебіторська заборгованість з різними дебіторами за виданими авансами, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодування завданих збитків, за позиками кредитних спілок та за іншими операціями. (Рис. 6.12).

За кредитом рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» відображається створення резерву сумнівних боргів у кореспонденції з рахунками обліку витрат, за дебетом – списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками обліку дебіторської заборгованості або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з рахунком обліку доходів.

Рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» кореспондує:	
за дебетом з кредитом рахунків:	за кредитом з дебетом рахунків:
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	84 «Інші операційні витрати»
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
71 «Інший операційний дохід»	

Аналітичний облік на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» ведеться в розрізі боржників чи за строками непогашення дебіторської заборгованості.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат.

Виключення безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів.

У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги списується з активів на інші операційні витрати. Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів.

Поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, що визнана безнадійною, списується з балансу з відображенням втрат у складі інших операційних витрат.

Облік іншої дебіторської заборгованості

Інша дебіторська заборгованість – це поточна дебіторська заборгованість з різними дебіторами за виданими авансами, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодування завданих збитків, за позиками кредитних спілок та за іншими операціями. (Рис. 6.12).

Порядок виникнення, документальне оформлення та порядок погашення іншої дебіторської заборгованості наведено на рис. 6.12.

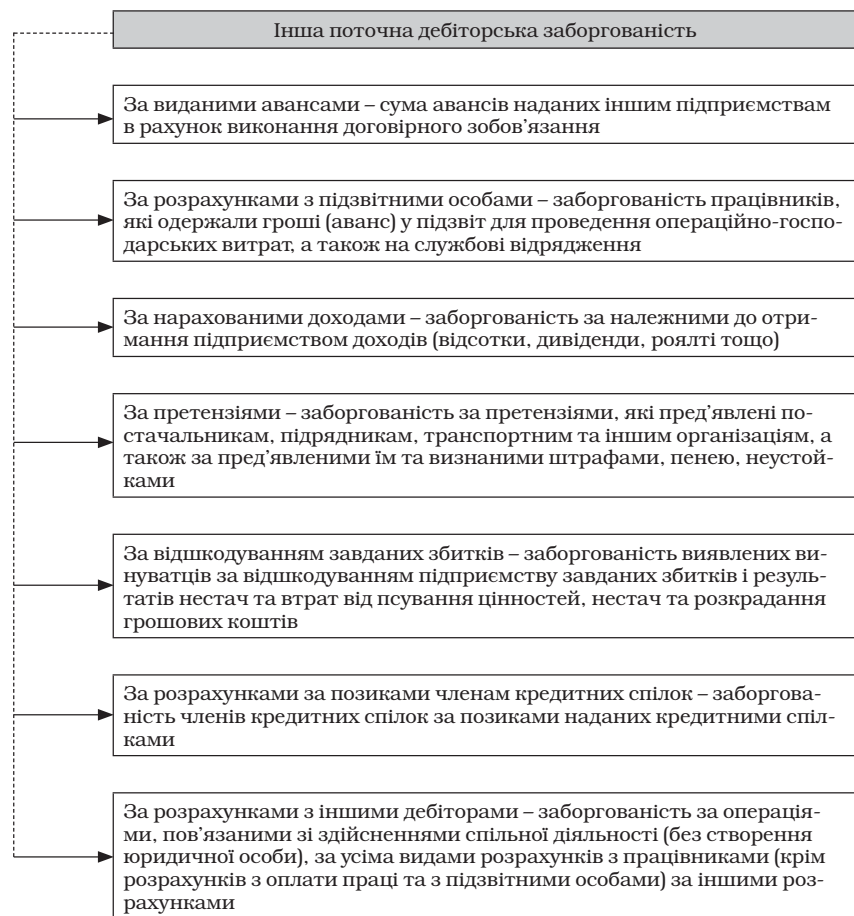


Рис. 6.12. Склад іншої поточної дебіторської заборгованості

Порядок виникнення, документальне оформлення та порядок погашення іншої дебіторської заборгованості наведено на рис. 6.12.

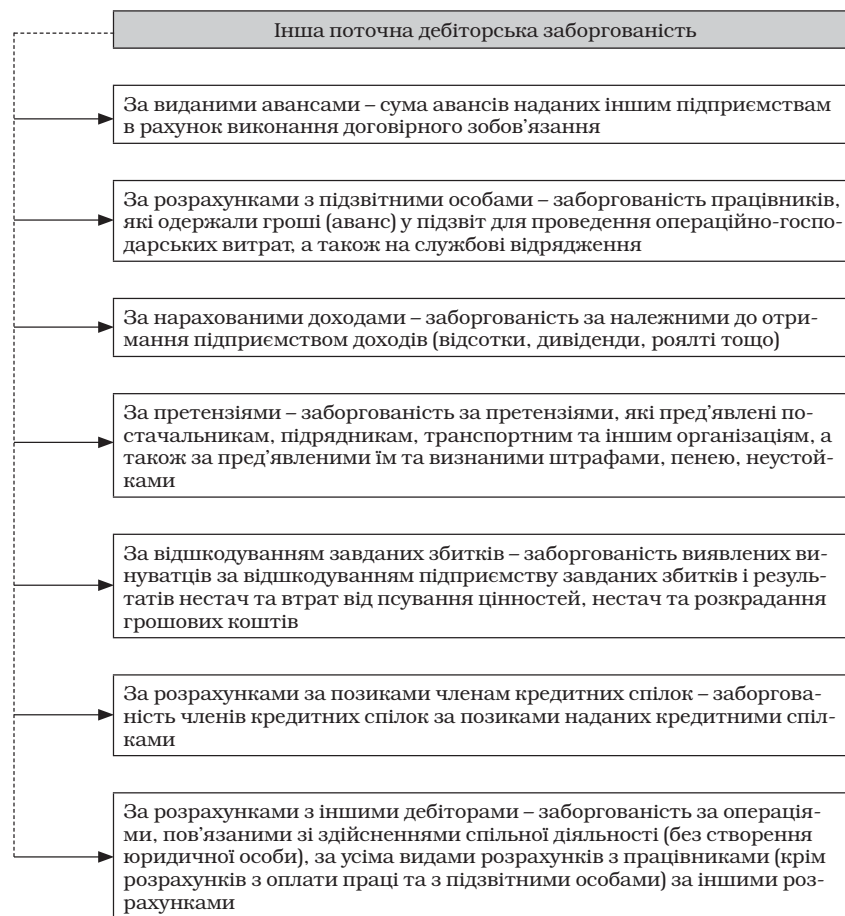


Рис. 6.12. Склад іншої поточної дебіторської заборгованості

Облік розрахунків з різними дебіторами ведуть на рахунку 37 з відповідними субрахунками. Сальдо субрахунків може бути як дебетовим, так і кредитовим.

Досить важливим об'єктом обліку, який потребує особливого вивчення є підзвітні особи.

Підзвітні особи – це працівники даного підприємства, які отримали грошові суми в підзвіт для майбутніх витрат згідно наказу (розпорядження) керівника підприємства. на виробничі (господарські) потреби, на закупівлю сільськогосподарської продукції чи на витрати на службові відрядження.

Особи, які одержали готівку під звіт (у т.ч. на відрядження у межах України), зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства або централізованої бухгалтерії звіт про витрачені суми.

Готівка, що видана під звіт, але з якихось причин не витрачена (частково або в повній сумі), має бути повернена до каси підприємства одночасно з авансовим звітом не пізніше наступного робочого дня після видачі її під звіт (за відрядженням – не пізніше 3 робочих днів після повернення з відрядження, на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини – не пізніше 10 робочих днів з дня видачі її під звіт).

Якщо з каси підприємства його працівнику одночасно видано готівку на відрядження та кошти під звіт для вирішення у цьому відрядженні виробничих чи господарських питань (у тому числі і для закупівлі сільськогосподарської продукції та заготівлі вторинної сировини чи вторсировини), то підзвітна особа незалежно від строку відрядження протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження повинна подати до бухгалтерії підприємства одночасно звіт про суму, що була їй видана для вирішення виробничих (господарських) питань, та авансований звіт про витрачені кошти безпосередньо на відрядження.

Нормативним документом, який врегулює питання порядку відрядження працівників підприємств усіх форм власності є «Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон», затверджена Наказом Міністерства фінансів України №59 від 13.03.1998 року.

Даною інструкцією визначено, що службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, установи, організації (далі – підприємство) на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

Облік розрахунків з різними дебіторами ведуть на рахунку 37 з відповідними субрахунками. Сальдо субрахунків може бути як дебетовим, так і кредитовим.

Досить важливим об'єктом обліку, який потребує особливого вивчення є підзвітні особи.

Підзвітні особи – це працівники даного підприємства, які отримали грошові суми в підзвіт для майбутніх витрат згідно наказу (розпорядження) керівника підприємства. на виробничі (господарські) потреби, на закупівлю сільськогосподарської продукції чи на витрати на службові відрядження.

Особи, які одержали готівку під звіт (у т.ч. на відрядження у межах України), зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства або централізованої бухгалтерії звіт про витрачені суми.

Готівка, що видана під звіт, але з якихось причин не витрачена (частково або в повній сумі), має бути повернена до каси підприємства одночасно з авансовим звітом не пізніше наступного робочого дня після видачі її під звіт (за відрядженням – не пізніше 3 робочих днів після повернення з відрядження, на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини – не пізніше 10 робочих днів з дня видачі її під звіт).

Якщо з каси підприємства його працівнику одночасно видано готівку на відрядження та кошти під звіт для вирішення у цьому відрядженні виробничих чи господарських питань (у тому числі і для закупівлі сільськогосподарської продукції та заготівлі вторинної сировини чи вторсировини), то підзвітна особа незалежно від строку відрядження протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження повинна подати до бухгалтерії підприємства одночасно звіт про суму, що була їй видана для вирішення виробничих (господарських) питань, та авансований звіт про витрачені кошти безпосередньо на відрядження.

Нормативним документом, який врегулює питання порядку відрядження працівників підприємств усіх форм власності є «Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон», затверджена Наказом Міністерства фінансів України №59 від 13.03.1998 року.

Даною інструкцією визначено, що службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, установи, організації (далі – підприємство) на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

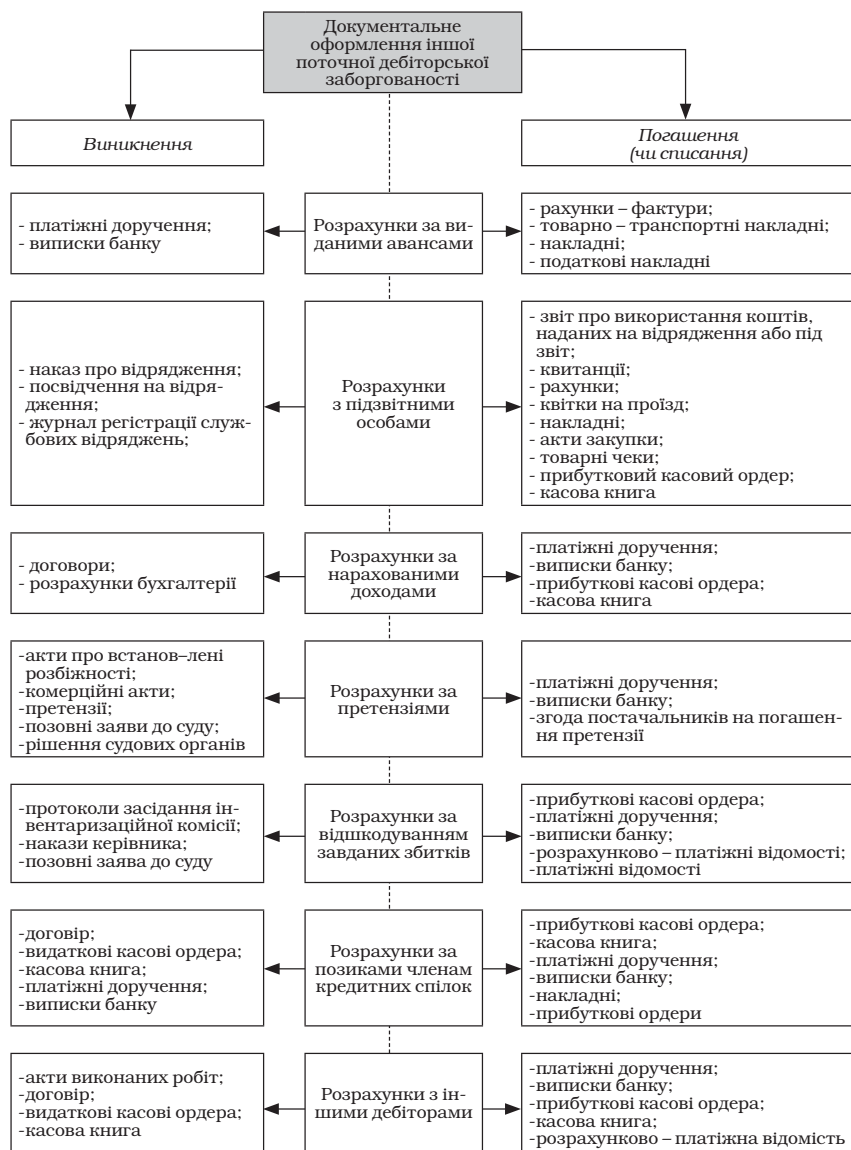


Рис 6.13. Документальне оформлення іншої поточної дебіторської заборгованості

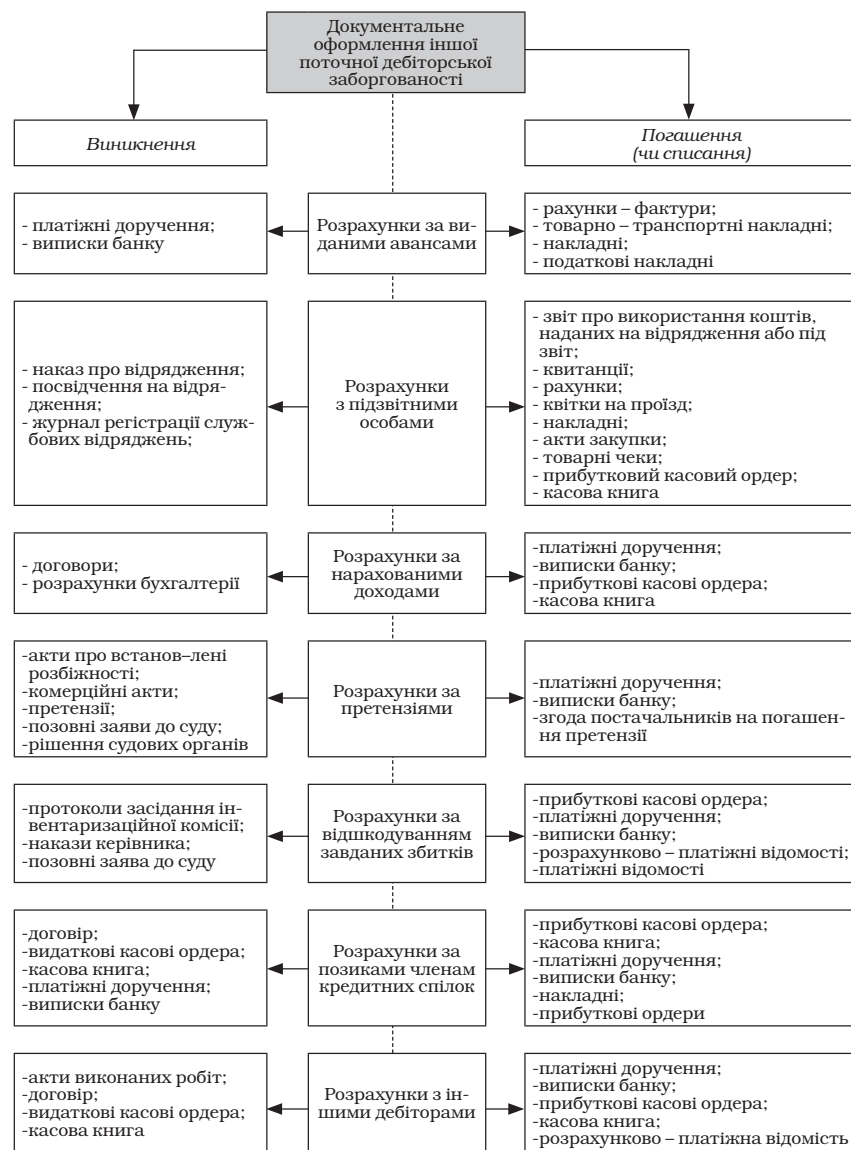


Рис 6.13. Документальне оформлення іншої поточної дебіторської заборгованості

Витрати на відрядження особи, яка перебуває в трудових відносинах з платником податку, включаються до складу витрат платника податку лише за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з основною діяльністю підприємства, а саме: запрошень сторони, яка приймає і діяльність якої збігається з діяльністю підприємства, що направляє у відрядження; укладеного договору (контракту) та інших документів, які врегульовують або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, які проводяться за тематикою, що стосується основної діяльності підприємства, яке відряджає працівника.

Окремим видом витрат, що не потребують спеціального документального підтвердження, є добові витрати (видатки на харчування та фінансування інших особистих потреб фізичної особи), норми яких встановлені відповідно до Податкового кодексу України та Постанови Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 №98 «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів».

Добові витрати в межах України відшкодовуються в єдиній сумі незалежно від статусу населеного пункту.

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття із відрядження – день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0-ї години і пізніше — наступна доба. Якщо станція, пристань, аеропорт розташовані за межами населеного пункту, де працює відряджений, у строк відрядження зараховується час, який потрібний для проїзду до станції, пристані, аеропорту. Аналогічно визначається день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи.

На працівника, який перебуває у відрядженні, поширюється режим робочого часу того підприємства, до якого він відряджений.

Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків за обліком розрахунків із підзвітними особами наведена у табл. 6.5.

Витрати на відрядження особи, яка перебуває в трудових відносинах з платником податку, включаються до складу витрат платника податку лише за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з основною діяльністю підприємства, а саме: запрошень сторони, яка приймає і діяльність якої збігається з діяльністю підприємства, що направляє у відрядження; укладеного договору (контракту) та інших документів, які врегульовують або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, які проводяться за тематикою, що стосується основної діяльності підприємства, яке відряджає працівника.

Окремим видом витрат, що не потребують спеціального документального підтвердження, є добові витрати (видатки на харчування та фінансування інших особистих потреб фізичної особи), норми яких встановлені відповідно до Податкового кодексу України та Постанови Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 №98 «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів».

Добові витрати в межах України відшкодовуються в єдиній сумі незалежно від статусу населеного пункту.

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття із відрядження – день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0-ї години і пізніше — наступна доба. Якщо станція, пристань, аеропорт розташовані за межами населеного пункту, де працює відряджений, у строк відрядження зараховується час, який потрібний для проїзду до станції, пристані, аеропорту. Аналогічно визначається день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи.

На працівника, який перебуває у відрядженні, поширюється режим робочого часу того підприємства, до якого він відряджений.

Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків за обліком розрахунків із підзвітними особами наведена у табл. 6.5.

Таблиця 6.5

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків
за обліком розрахунків із підзвітними особами**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Видано під звіт працівнику підприємства готівку на господарські потреби або для поїздки у відрядження	372	30
2.	Перераховано грошові кошти підзвітній особі за місцем її перебування у відрядженні	372	31
3.	Відшкодовано працівнику суму перевищення витрат від суми, яку було ним отримано під звіт для поїздки у відрядження	372	30
4.	Списано із працівника на підставі авансового звіту і доданих первинних документів суми, спрямовані на закупівлю для потреби підприємства як оборотних, так і необоротних активів	15, 22, 25, 28	372
5.	Відображено суму ПДВ (податковий кредит) за придбаними працівником цінностями	64	372
6.	Відображено повернення до каси невикористаних підзвітних сум	30	372
7.	Списано витрати по відрядженню на відповідні бухгалтерські рахунки	23, 39, 84, 91, 92, 93	372
8.	Відображена нестача, псування цінностей з вини працівників	375	20, 23
9.	Суми претензій пред'явлених постачальникам списується на суму авансів:	374	371
10.	Перераховано аванс постачальнику:	371	311
11.	Надання позик працівникам за рахунок підприємства	377	30

Якщо працівник відбуває у відрядження у вихідний день, то йому після повернення з відрядження в установленому порядку надається інший день відпочинку.

Таблиця 6.5

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків
за обліком розрахунків із підзвітними особами**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Видано під звіт працівнику підприємства готівку на господарські потреби або для поїздки у відрядження	372	30
2.	Перераховано грошові кошти підзвітній особі за місцем її перебування у відрядженні	372	31
3.	Відшкодовано працівнику суму перевищення витрат від суми, яку було ним отримано під звіт для поїздки у відрядження	372	30
4.	Списано із працівника на підставі авансового звіту і доданих первинних документів суми, спрямовані на закупівлю для потреби підприємства як оборотних, так і необоротних активів	15, 22, 25, 28	372
5.	Відображено суму ПДВ (податковий кредит) за придбаними працівником цінностями	64	372
6.	Відображено повернення до каси невикористаних підзвітних сум	30	372
7.	Списано витрати по відрядженню на відповідні бухгалтерські рахунки	23, 39, 84, 91, 92, 93	372
8.	Відображена нестача, псування цінностей з вини працівників	375	20, 23
9.	Суми претензій пред'явлених постачальникам списується на суму авансів:	374	371
10.	Перераховано аванс постачальнику:	371	311
11.	Надання позик працівникам за рахунок підприємства	377	30

Якщо працівник відбуває у відрядження у вихідний день, то йому після повернення з відрядження в установленому порядку надається інший день відпочинку.

За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) та середній заробіток за час відрядження, в тому числі й за час перебування в дорозі.

Середній заробіток за час перебування працівника у відрядженні зберігається на всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи.

Керівник підприємства може встановлювати додаткові обмеження щодо сум та мети використання коштів, наданих на відрядження. Указані обмеження встановлюються наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

Контрольні запитання

1. Якщо на підприємстві є тільки посада бухгалтера, чи може він виконувати обов'язки касира?
2. Чому в плані рахунків розмежовано назви рахунків 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» та 37 «Розрахунки з іншими дебіторами». Чи можливо їх об'єднати в один рахунок і збільшити кількість субрахунків?
3. Яким чином дебіторська заборгованість пов'язана з грошовими коштами, чому вони об'єднані в один 3 клас рахунків?
4. Дайте визначення виразу ліміт каси.
5. На якому рахунку узагальнюють інформацію про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію?
6. Які ви знаєте касові документи?
7. Чим відрізняються поточна та довгострокова дебіторська заборгованість?
8. На якому рахунку проводять розрахунки з підзвітними особами?
9. Які штрафні санкції застосовуються за порушення норм обігу готівки?

За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) та середній заробіток за час відрядження, в тому числі й за час перебування в дорозі.

Середній заробіток за час перебування працівника у відрядженні зберігається на всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи.

Керівник підприємства може встановлювати додаткові обмеження щодо сум та мети використання коштів, наданих на відрядження. Указані обмеження встановлюються наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

Контрольні запитання

1. Якщо на підприємстві є тільки посада бухгалтера, чи може він виконувати обов'язки касира?
2. Чому в плані рахунків розмежовано назви рахунків 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» та 37 «Розрахунки з іншими дебіторами». Чи можливо їх об'єднати в один рахунок і збільшити кількість субрахунків?
3. Яким чином дебіторська заборгованість пов'язана з грошовими коштами, чому вони об'єднані в один 3 клас рахунків?
4. Дайте визначення виразу ліміт каси.
5. На якому рахунку узагальнюють інформацію про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію?
6. Які ви знаєте касові документи?
7. Чим відрізняються поточна та довгострокова дебіторська заборгованість?
8. На якому рахунку проводять розрахунки з підзвітними особами?
9. Які штрафні санкції застосовуються за порушення норм обігу готівки?

ТЕМА 7

ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Питання до розгляду

- 7.1. Економічний зміст та оцінка виробничих запасів.
- 7.2. Нормативне забезпечення обліку виробничих запасів.
- 7.3. Документування господарських операцій з руху виробничих запасів.
- 7.4. Аналітичний та синтетичний облік виробничих запасів.
- 7.5. Складський облік виробничих запасів.
- 7.6. Інвентаризація виробничих запасів.

Ключові терміни: запаси, готова продукція, малоцінні швидкозношувані предмети, товари, середньозважена собівартість, ідентифікована собівартість.

Після вивчення теми студент повинен знати

1. Які нормативно-правові акти використовуються при веденні обліку виробничих запасів?
2. Які основні документи заповнюються при оприбуткуванні запасів?
3. Якими документами оформляється складський облік запасів та їх вибуття?
4. Які рахунки використовуються для синтетичного та аналітичного обліку запасів?
5. Що розуміють під інвентаризацією виробничих запасів?

Після вивчення теми студент повинен вміти:

1. Визначати собівартість відпущених виробничих запасів за різними методами оцінки.

ТЕМА 7

ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Питання до розгляду

- 7.1. Економічний зміст та оцінка виробничих запасів.
- 7.2. Нормативне забезпечення обліку виробничих запасів.
- 7.3. Документування господарських операцій з руху виробничих запасів.
- 7.4. Аналітичний та синтетичний облік виробничих запасів.
- 7.5. Складський облік виробничих запасів.
- 7.6. Інвентаризація виробничих запасів.

Ключові терміни: запаси, готова продукція, малоцінні швидкозношувані предмети, товари, середньозважена собівартість, ідентифікована собівартість.

Після вивчення теми студент повинен знати

1. Які нормативно-правові акти використовуються при веденні обліку виробничих запасів?
2. Які основні документи заповнюються при оприбуткуванні запасів?
3. Якими документами оформляється складський облік запасів та їх вибуття?
4. Які рахунки використовуються для синтетичного та аналітичного обліку запасів?
5. Що розуміють під інвентаризацією виробничих запасів?

Після вивчення теми студент повинен вміти:

1. Визначати собівартість відпущених виробничих запасів за різними методами оцінки.

Нормативно-правове забезпечення

1. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755–VI.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
3. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» 21.06.1999 р. № 391/3684.
4. П(С)БО 2 «Баланс» від 21.06.1999 р. № 396/3689.
5. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і змін у фінансовій звітності» від 28.05.99 №137;
6. П(С)БО 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246.
7. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва». від 15.03.2000 № 161/4382.
8. Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88.
9. План рахунків бухгалтерського обліку, затверджений Наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291.
10. Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, коштів, документів, розрахунків від 11.08.94 № 69.
11. Порядок визначення розмірів збитку від розкрадань, нестачі, знищення матеріальних цінностей від 22.10.96 № 116.

7.1. Економічний зміст та оцінка запасів

Економічний зміст запасів

Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовують виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна і домінуючу позицію у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Виробничі запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні ресурси.

Під *виробничими запасами* розуміють активи, які використовуються для споживання під час виробництва продукції, ви-

Нормативно-правове забезпечення

1. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755–VI.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
3. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» 21.06.1999 р. № 391/3684.
4. П(С)БО 2 «Баланс» від 21.06.1999 р. № 396/3689.
5. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і змін у фінансовій звітності» від 28.05.99 №137;
6. П(С)БО 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246.
7. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва». від 15.03.2000 № 161/4382.
8. Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88.
9. План рахунків бухгалтерського обліку, затверджений Наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291.
10. Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, коштів, документів, розрахунків від 11.08.94 № 69.
11. Порядок визначення розмірів збитку від розкрадань, нестачі, знищення матеріальних цінностей від 22.10.96 № 116.

7.1. Економічний зміст та оцінка запасів

Економічний зміст запасів

Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовують виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна і домінуючу позицію у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Виробничі запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні ресурси.

Під *виробничими запасами* розуміють активи, які використовуються для споживання під час виробництва продукції, ви-

конання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

Критерії визнання виробничих запасів активом:

- існує імовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- вартість запасів може бути достовірно визначена.

Відповідно, при відсутності впевненості щодо отримання економічних вигод або застосуванні недостовірної оцінки при надходженні та списанні матеріалів достовірність активів у балансі викликає сумніви. В той же час необхідно забезпечити точність даних про запаси у фінансових звітах.

Запаси – це активи, які утримуються для продажу; як виробничі запаси для споживання у процесі виробництва готової продукції, виконання робіт та надання послуг, а також для управління підприємством.

Місце виробничих запасів у складі економічних ресурсів наведено на рис 7.1.

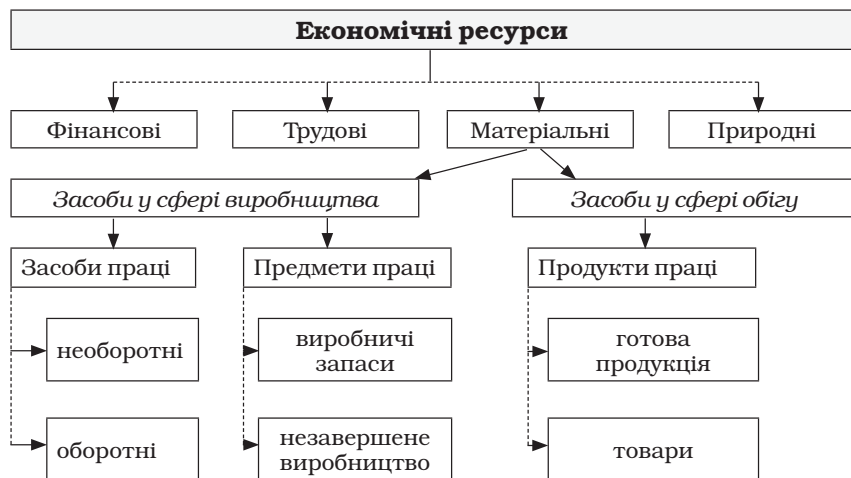


Рис. 7.1. Місце виробничих запасів у складі економічних ресурсів

конання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

Критерії визнання виробничих запасів активом:

- існує імовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- вартість запасів може бути достовірно визначена.

Відповідно, при відсутності впевненості щодо отримання економічних вигод або застосуванні недостовірної оцінки при надходженні та списанні матеріалів достовірність активів у балансі викликає сумніви. В той же час необхідно забезпечити точність даних про запаси у фінансових звітах.

Запаси – це активи, які утримуються для продажу; як виробничі запаси для споживання у процесі виробництва готової продукції, виконання робіт та надання послуг, а також для управління підприємством.

Місце виробничих запасів у складі економічних ресурсів наведено на рис 7.1.

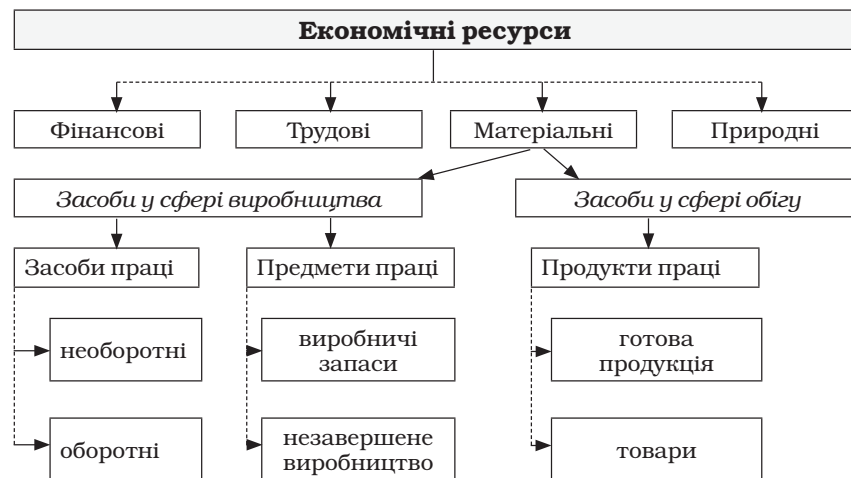


Рис. 7.1. Місце виробничих запасів у складі економічних ресурсів

Сутність поняття «виробничі запаси» з різних економічних джерел наведено в таблиці 7.1.

Таблиця 7.1

Визначення запасів з різних джерел

Джерело	Визначення поняття
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	<i>Запаси</i> – активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва готової продукції з метою подальшого продажу; утримуються для потреб управління підприємством.
Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т1/Редкол.: С.В.Мочерний та інші – К.: Видавничий центр «Академія», 2000 – 864с.	<i>Виробничі запаси</i> – це частина оборотних коштів на підприємстві, які залучено до процесу виробництва
Економіка підприємства: Навчальний посібник / за заг. ред. П.В.Круша, В.І.Подвігіної, Б.М.Сердюка. – К.:Ельга-Н; КНТ, 2007 – 780с.	<i>Виробничі запаси</i> – це необхідні для забезпечення процесу виробництва запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, комплектуючих виробів та купованих напівфабрикатів, палива, тари, запасних частин та засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних, вартість яких не перевищує 2500грн, та швидкозношувальних зі строком служби не більше 1 року.
Бойчик І.М. Економіка підприємства. Навчальний посібник: – К.: Атака, 2002.– 480с.	<i>Виробничі запаси</i> – предмети праці, які ще не залучені у виробничий процес і знаходяться на складах підприємств у вигляді запасів.
Бухгалтерський облік. Конспект лекцій для студентів денної форми навчання./ І.Б.Садовська. – Луцьк: ЛДТУ, 2004 – 112с.	<i>Виробничі запаси</i> – це матеріальні цінності, які використовуються у процесі виробничої діяльності як предмети праці і споживаються протягом одного виробничого циклу, після завершення якого цілком переносять свою вартість на собівартість виготовленого продукту.

Сутність поняття «виробничі запаси» з різних економічних джерел наведено в таблиці 7.1.

Таблиця 7.1

Визначення запасів з різних джерел

Джерело	Визначення поняття
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	<i>Запаси</i> – активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва готової продукції з метою подальшого продажу; утримуються для потреб управління підприємством.
Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т1/Редкол.: С.В.Мочерний та інші – К.: Видавничий центр «Академія», 2000 – 864с.	<i>Виробничі запаси</i> – це частина оборотних коштів на підприємстві, які залучено до процесу виробництва
Економіка підприємства: Навчальний посібник / за заг. ред. П.В.Круша, В.І.Подвігіної, Б.М.Сердюка. – К.:Ельга-Н; КНТ, 2007 – 780с.	<i>Виробничі запаси</i> – це необхідні для забезпечення процесу виробництва запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, комплектуючих виробів та купованих напівфабрикатів, палива, тари, запасних частин та засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних, вартість яких не перевищує 2500грн, та швидкозношувальних зі строком служби не більше 1 року.
Бойчик І.М. Економіка підприємства. Навчальний посібник: – К.: Атака, 2002.– 480с.	<i>Виробничі запаси</i> – предмети праці, які ще не залучені у виробничий процес і знаходяться на складах підприємств у вигляді запасів.
Бухгалтерський облік. Конспект лекцій для студентів денної форми навчання./ І.Б.Садовська. – Луцьк: ЛДТУ, 2004 – 112с.	<i>Виробничі запаси</i> – це матеріальні цінності, які використовуються у процесі виробничої діяльності як предмети праці і споживаються протягом одного виробничого циклу, після завершення якого цілком переносять свою вартість на собівартість виготовленого продукту.

Завдання обліку запасів

Основні завдання обліку запасів полягають в наступному:

- своєчасне документування операцій з руху

запасів;

- оцінка запасів при їх надходженні і вибутті;
- періодичне уточнення вартості залишків запасів на складі і в незавершеному виробництві;
- проведення інвентаризації запасів з метою виявлення не-потрібних та таких, що втратили свою цінність;
- контроль за збереженістю і цільовим використанням запасів.

До запасів відносять:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів танезакінчених технологічних процесів;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбачених договором або іншими нормативно-правовими актами;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Класифікація виробничих запасів

Під час виробничого процесу використовуються різного роду матеріальні цінності. Одні з них повністю споживаються у процесі

виробництва, такі як сировина і матеріали, комплектуючі вироби тощо, інші змінюють лише свою форму або входять у виріб без будь-яких зовнішніх змін, наприклад запасні частини, і є такі, які не включаються в масу чи хімічний склад готової продукції – це малоцінні та швидкозношувані предмети.

Завдання обліку запасів

Основні завдання обліку запасів полягають в наступному:

- своєчасне документування операцій з руху

запасів;

- оцінка запасів при їх надходженні і вибутті;
- періодичне уточнення вартості залишків запасів на складі і в незавершеному виробництві;
- проведення інвентаризації запасів з метою виявлення не-потрібних та таких, що втратили свою цінність;
- контроль за збереженістю і цільовим використанням запасів.

До запасів відносять:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів танезакінчених технологічних процесів;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбачених договором або іншими нормативно-правовими актами;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Класифікація виробничих запасів

Під час виробничого процесу використовуються різного роду матеріальні цінності. Одні з них повністю споживаються у процесі

виробництва, такі як сировина і матеріали, комплектуючі вироби тощо, інші змінюють лише свою форму або входять у виріб без будь-яких зовнішніх змін, наприклад запасні частини, і є такі, які не включаються в масу чи хімічний склад готової продукції – це малоцінні та швидкозношувані предмети.

Важливим етапом аналітичної роботи на підприємстві є організація групування виробничих запасів за технологічними ознаками та за призначенням і роллю в процесі виробництва.

Класифікація виробничих запасів необхідна для раціональної організації складського господарства, ведення аналітичного обліку, а також для нормування, планування, обліку, аналізу, управління запасами та інших потреб підприємства. Типова класифікація виробничих запасів представлена в таблиці 7.2.

За призначенням виробничі запаси класифікуються таким чином.

Сировина й основні матеріали – предмети праці, що входять до складу вироблених продуктів і становлять їх основу.

Допоміжні матеріали, які або приєднуються до основних матеріалів, щоб надати їм визначеної якості, або знаряддя виробництва, що витрачаються в процесі роботи, або ті, що витрачаються для обслуговування процесу виробництва.

Паливно-мастильні матеріали (ПММ) – економічно цей вид належить до допоміжних, але відокремлюється в обліку у зв'язку з його значною роллю у використанні для технологічних, енергетичних та господарських потреб.

Тара і тарні матеріали, призначені для пакування продукції. Тара одноразового використання в особливу групу не відокремлюється і входить до собівартості матеріалів.

Будівельні матеріали, конструкції і деталі, обладнання, що підлягають встановленню на об'єктах, які будуються, інші матеріальні цінності, призначені для потреб капітального будівництва.

Запасні частини для проведення ремонтів – призначені для виконання ремонтів, заміни зношених частин тощо.

Матеріали, передані у переробку – оборотні матеріальні активи, тимчасово передані на безоплатній основі підприємством-власником суб'єктам-переробникам для переробки у готовий продукт.

Матеріали сільськогосподарського призначення – виробничі запаси сільськогосподарського підприємства, що займається вирощуванням сільськогосподарської продукції у межах своєї звичайної діяльності. До складу групи входять: насіння, корми, посадковий матеріал, придбані у постачальників.

Важливим етапом аналітичної роботи на підприємстві є організація групування виробничих запасів за технологічними ознаками та за призначенням і роллю в процесі виробництва.

Класифікація виробничих запасів необхідна для раціональної організації складського господарства, ведення аналітичного обліку, а також для нормування, планування, обліку, аналізу, управління запасами та інших потреб підприємства. Типова класифікація виробничих запасів представлена в таблиці 7.2.

За призначенням виробничі запаси класифікуються таким чином.

Сировина й основні матеріали – предмети праці, що входять до складу вироблених продуктів і становлять їх основу.

Допоміжні матеріали, які або приєднуються до основних матеріалів, щоб надати їм визначеної якості, або знаряддя виробництва, що витрачаються в процесі роботи, або ті, що витрачаються для обслуговування процесу виробництва.

Паливно-мастильні матеріали (ПММ) – економічно цей вид належить до допоміжних, але відокремлюється в обліку у зв'язку з його значною роллю у використанні для технологічних, енергетичних та господарських потреб.

Тара і тарні матеріали, призначені для пакування продукції. Тара одноразового використання в особливу групу не відокремлюється і входить до собівартості матеріалів.

Будівельні матеріали, конструкції і деталі, обладнання, що підлягають встановленню на об'єктах, які будуються, інші матеріальні цінності, призначені для потреб капітального будівництва.

Запасні частини для проведення ремонтів – призначені для виконання ремонтів, заміни зношених частин тощо.

Матеріали, передані у переробку – оборотні матеріальні активи, тимчасово передані на безоплатній основі підприємством-власником суб'єктам-переробникам для переробки у готовий продукт.

Матеріали сільськогосподарського призначення – виробничі запаси сільськогосподарського підприємства, що займається вирощуванням сільськогосподарської продукції у межах своєї звичайної діяльності. До складу групи входять: насіння, корми, посадковий матеріал, придбані у постачальників.

Таблиця 7.2

Класифікація виробничих запасів

№ п/п	Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
1.	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Виробничі запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи під час сезонного транспортування
2.	За місцем знаходження	Складські	Виробничі запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Що знаходяться у процесі обробки
3.	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Виробничі записи, що відповідають запланованим обсягам виробничих запасів, необхідних для забезпечення безперебійної роботи підприємства
		Понаднормові	Що перевищують їх нормативну кількість
4.	Відносно до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі.
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству, і знаходяться у нього через певні обставини.
5.	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягають обробці
		Вторинні	Матеріали та вироби, що можуть застосовуватися вдруге у виробництві
6.	За складом і структурою	Виробничі запаси	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП
		Запаси незавершеного виробництва	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та не прийнята відділом технічного контролю (ВТК)
		Запаси готової продукції	Продукція, виробництво якої завершене, що прийнята ВТК і знаходиться на складі
		Товарні запаси	Товари, що знаходяться, у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі.

Таблиця 7.2

Класифікація виробничих запасів

№ п/п	Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
1.	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Виробничі запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи під час сезонного транспортування
2.	За місцем знаходження	Складські	Виробничі запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Що знаходяться у процесі обробки
3.	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Виробничі записи, що відповідають запланованим обсягам виробничих запасів, необхідних для забезпечення безперебійної роботи підприємства
		Понаднормові	Що перевищують їх нормативну кількість
4.	Відносно до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі.
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству, і знаходяться у нього через певні обставини.
5.	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягають обробці
		Вторинні	Матеріали та вироби, що можуть застосовуватися вдруге у виробництві
6.	За складом і структурою	Виробничі запаси	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП
		Запаси незавершеного виробництва	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та не прийнята відділом технічного контролю (ВТК)
		Запаси готової продукції	Продукція, виробництво якої завершене, що прийнята ВТК і знаходиться на складі
		Товарні запаси	Товари, що знаходяться, у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі.

Тварини на вирощуванні та відгодівлі (поточні біологічні активи). До цієї групи належать: молодняк і дорослі тварин, що перебувають на відгодівлі, птиці, звірі, кролі, сім'ї бджіл, дорослі тварини, вибракунані з основного стада для реалізації.

На підприємствах кожна група запасів може складатися із сотень і тисяч назв, сортів, розмірів. Для раціонального обліку запасів, який би сприяв оперативному управлінню, плануванню та бухгалтерському обліку, необхідно розробити деталізоване групування запасів. З цією метою на підприємствах перелік найменувань окремих видів матеріалів класифікується за визначеною ознакою. Матеріали поділяються на групи, а кожна група поділяється на підгрупи. У межах кожної підгрупи матеріали в свою чергу групуються за профілем, маркою, сортом тощо.

Оцінка запасів

Виробничі запаси в бухгалтерському обліку оцінюють за кожним етапом їх надходження, використання чи зберігання. За основу використовують принципи оцінки, передбачені П(С)БО 9 «Запаси» (рис. 7.2).

Вартість придбаних запасів включає такі фактичні витрати: суми, що сплачується згідно з договором постачальнику за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведення їх до стану, в якому вони придатні до використання в запланованих цілях.

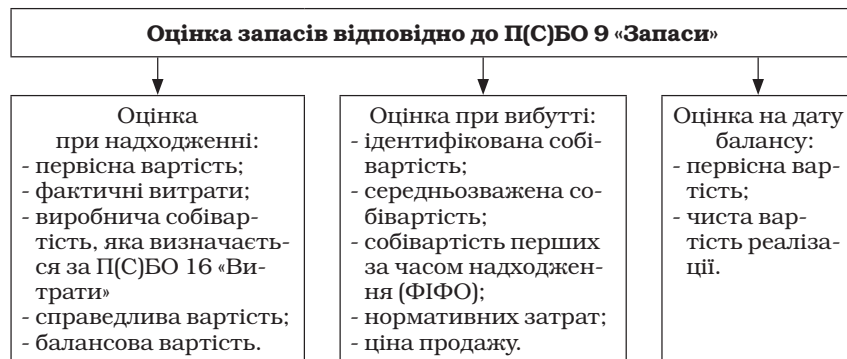


Рис. 7.2. Оцінка запасів відповідно до П(С)БО «Запаси»

Тварини на вирощуванні та відгодівлі (поточні біологічні активи). До цієї групи належать: молодняк і дорослі тварин, що перебувають на відгодівлі, птиці, звірі, кролі, сім'ї бджіл, дорослі тварини, вибракунані з основного стада для реалізації.

На підприємствах кожна група запасів може складатися із сотень і тисяч назв, сортів, розмірів. Для раціонального обліку запасів, який би сприяв оперативному управлінню, плануванню та бухгалтерському обліку, необхідно розробити деталізоване групування запасів. З цією метою на підприємствах перелік найменувань окремих видів матеріалів класифікується за визначеною ознакою. Матеріали поділяються на групи, а кожна група поділяється на підгрупи. У межах кожної підгрупи матеріали в свою чергу групуються за профілем, маркою, сортом тощо.

Оцінка запасів

Виробничі запаси в бухгалтерському обліку оцінюють за кожним етапом їх надходження, використання чи зберігання. За основу використовують принципи оцінки, передбачені П(С)БО 9 «Запаси» (рис. 7.2).

Вартість придбаних запасів включає такі фактичні витрати: суми, що сплачується згідно з договором постачальнику за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведення їх до стану, в якому вони придатні до використання в запланованих цілях.

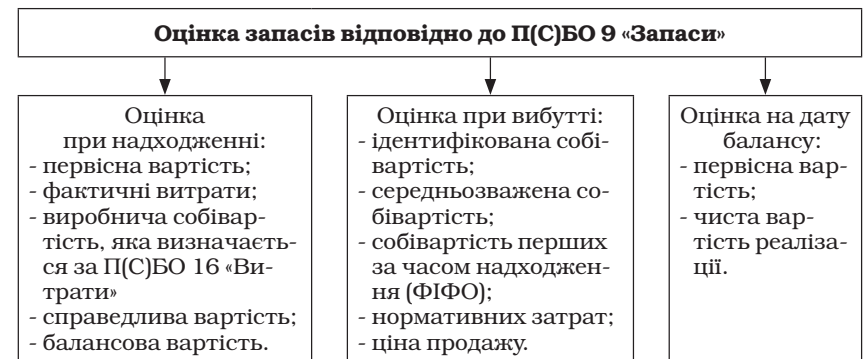


Рис. 7.2. Оцінка запасів відповідно до П(С)БО «Запаси»

Виготовлені власними силами виробничі запаси підприємства оцінюються за собівартістю їх виробництва (ПСБО 16 «Витрати»).

Запаси, внесені до статутного капіталу підприємства, оцінюються за погодженою засновниками підприємства справедливою вартістю.

Запаси, отримані підприємством без відповідної оплати, оцінюються за їх справедливою вартістю.

Запаси, що надійшли в результаті обміну на відповідні подібні запаси, оцінюються за балансовою вартістю переданих запасів.

Запаси, які придбані в обмін на неподібні запаси, оцінюються за справедливою вартістю переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошей чи їх еквівалентів, що була передана (оплачена) в процесі обміну.

Залежно від шляхів надходження запасів первісна вартість їх визначатиметься за різними методиками (рис.7.3).

Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо визначити первісну вартість, запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Найбільш розповсюдженим методом надходження виробничих запасів на підприємство є запаси, що придбані за плату. В такому випадку їхньою первісною вартістю буде вважатися собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємством;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Кожного разу при відпуску запасів у виробництво, продажу або іншому вибутті виникають труднощі визначення ціни їх відпуску. Це відбувається тому, що запаси одного й того ж виду можуть надходити на підприємство за різними цінами. П(С)БО 9 «Запаси» пропонує п'ять можливих методів оцінки запасів при їх вибутті: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходжень запасів (ФІФО); нормативних витрат; ціни продажу (рис. 7.4).

Виготовлені власними силами виробничі запаси підприємства оцінюються за собівартістю їх виробництва (ПСБО 16 «Витрати»).

Запаси, внесені до статутного капіталу підприємства, оцінюються за погодженою засновниками підприємства справедливою вартістю.

Запаси, отримані підприємством без відповідної оплати, оцінюються за їх справедливою вартістю.

Запаси, що надійшли в результаті обміну на відповідні подібні запаси, оцінюються за балансовою вартістю переданих запасів.

Запаси, які придбані в обмін на неподібні запаси, оцінюються за справедливою вартістю переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошей чи їх еквівалентів, що була передана (оплачена) в процесі обміну.

Залежно від шляхів надходження запасів первісна вартість їх визначатиметься за різними методиками (рис.7.3).

Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо визначити первісну вартість, запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Найбільш розповсюдженим методом надходження виробничих запасів на підприємство є запаси, що придбані за плату. В такому випадку їхньою первісною вартістю буде вважатися собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємством;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Кожного разу при відпуску запасів у виробництво, продажу або іншому вибутті виникають труднощі визначення ціни їх відпуску. Це відбувається тому, що запаси одного й того ж виду можуть надходити на підприємство за різними цінами. П(С)БО 9 «Запаси» пропонує п'ять можливих методів оцінки запасів при їх вибутті: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходжень запасів (ФІФО); нормативних витрат; ціни продажу (рис. 7.4).

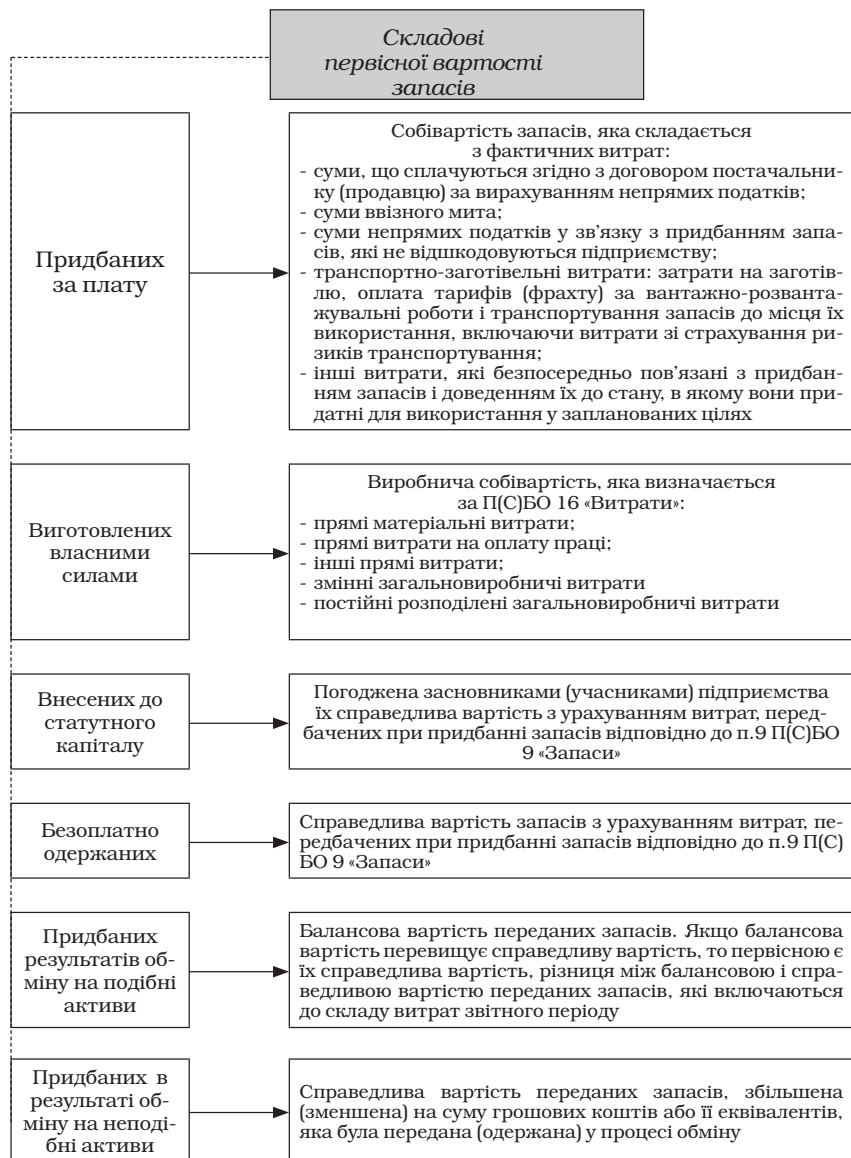


Рис. 7.3. Складові первісної вартості запасів

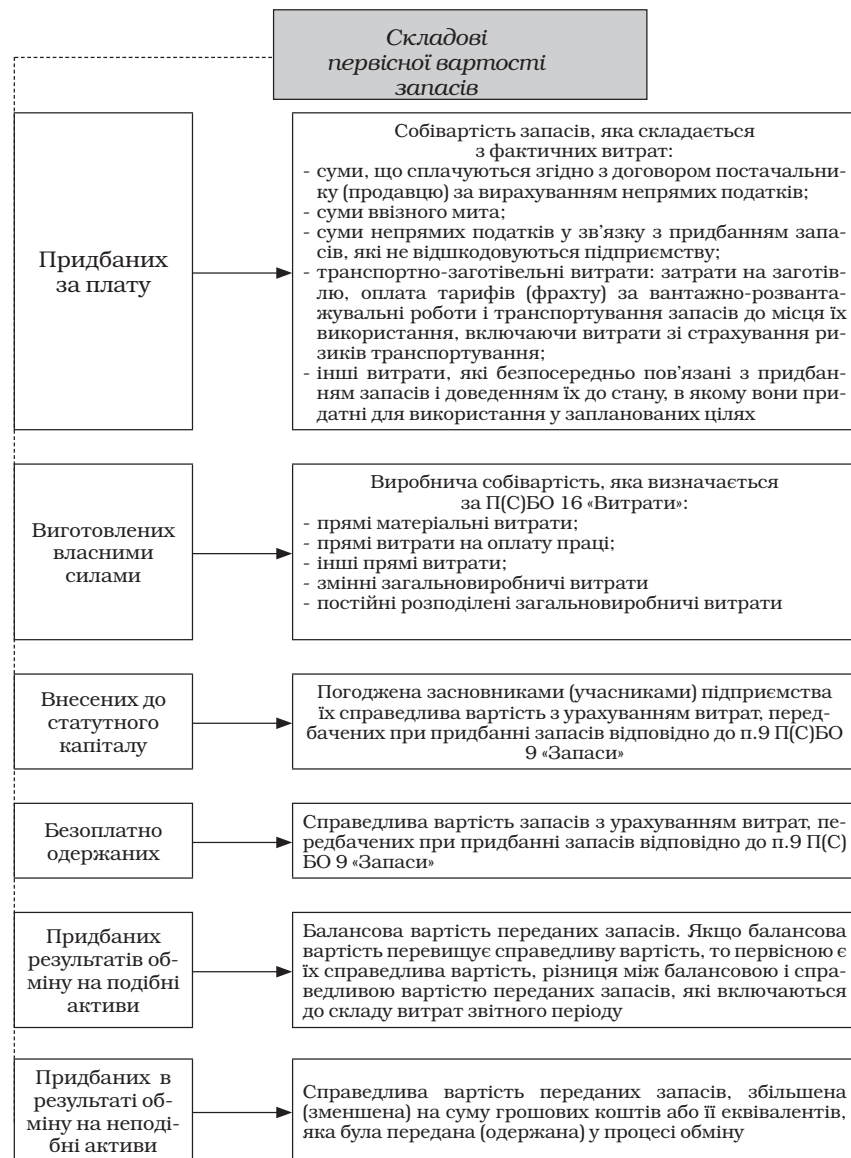


Рис. 7.3. Складові первісної вартості запасів

ТЕМА 7

Назва методу вибуття запасів	Характеристика методу вибуття запасів
Ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів	Для запасів, які відпускаються та послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, також для запасів, які не замінюють одне одного
Середньозважена собівартість	Оцінка 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. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції
ФІФО	Оцінка базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів
Нормативні затрати	Оцінка полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися та переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.
Ціна продажу	Оцінка заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Метод можуть застосовувати підприємства, які мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. $\text{Собівартість реалізованих товарів} = \text{Продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів} - \text{Сума торговельної націнки на реалізовані товари}$ $\text{Сума торговельної націнки на реалізовані товари} = \text{Продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів} \times \text{Середній відсоток торговельної націнки}$

Рис. 7.4. Методи оцінки вибуття запасів

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид). Для всіх одиниць бухгалтерського обліку

ТЕМА 7

Назва методу вибуття запасів	Характеристика методу вибуття запасів
Ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів	Для запасів, які відпускаються та послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, також для запасів, які не замінюють одне одного
Середньозважена собівартість	Оцінка 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. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції
ФІФО	Оцінка базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів
Нормативні затрати	Оцінка полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися та переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.
Ціна продажу	Оцінка заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Метод можуть застосовувати підприємства, які мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. $\text{Собівартість реалізованих товарів} = \text{Продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів} - \text{Сума торговельної націнки на реалізовані товари}$ $\text{Сума торговельної націнки на реалізовані товари} = \text{Продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів} \times \text{Середній відсоток торговельної націнки}$

Рис. 7.4. Методи оцінки вибуття запасів

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид). Для всіх одиниць бухгалтерського обліку

запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із методів вибуття запасів.

Доцільність вибору того чи іншого методу оцінки запасів при їх вибутті залежить від технології їх використання, умов діяльності та облікової політики підприємства.

Приклад

На початок звітнього періоду у підприємства «Весна» в залишку значилося 80 кг борошна для випічки вартістю 0,6 грн за 1 кг. Підприємство протягом звітнього періоду придбало борошно для випічки у такій кількості та за такими цінами в такому порядку: 1) 30 кг по 0,6 грн; 2) 60 кг по 0,8 грн; 3) 40 кг по 0,75 грн.

У цьому ж періоді 150 кг борошна було відпущено на виробництво. Визначимо собівартість відпущеного у виробництво борошна методом ФІФО. Розрахунок подано в таблиці 7.3.

Таблиця 7.3

**Розрахунок собівартості відпущених матеріалів
методом ФІФО**

№ з/п	Залишок			Надійшло			Вибуло		
	К-ть	Ціна	Сума	К-ть	Ціна	Сума	К-ть	Ціна	Сума
1	80	0,6	48	30	0,6	18			
2	80	0,6	48	60	0,8	48			
	30	0,6	18						
3	80	0,6	48	40	0,75	30			
	30	0,6	18						
	60	0,8	48						
4	80	0,6	48				80	0,6	48
	30	0,6	18				30	0,6	18
	60	0,8	48				40	0,8	32
	40	0,75	30						
5	20	0,8	16						
	40	0,75	30						

Собівартість відпущених у виробництво запасів:

$$\text{Дт23} - \text{Кт 20} = 98 \text{ грн (48+18+32)}$$

запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із методів вибуття запасів.

Доцільність вибору того чи іншого методу оцінки запасів при їх вибутті залежить від технології їх використання, умов діяльності та облікової політики підприємства.

Приклад

На початок звітнього періоду у підприємства «Весна» в залишку значилося 80 кг борошна для випічки вартістю 0,6 грн за 1 кг. Підприємство протягом звітнього періоду придбало борошно для випічки у такій кількості та за такими цінами в такому порядку: 1) 30 кг по 0,6 грн; 2) 60 кг по 0,8 грн; 3) 40 кг по 0,75 грн.

У цьому ж періоді 150 кг борошна було відпущено на виробництво. Визначимо собівартість відпущеного у виробництво борошна методом ФІФО. Розрахунок подано в таблиці 7.3.

Таблиця 7.3

**Розрахунок собівартості відпущених матеріалів
методом ФІФО**

№ з/п	Залишок			Надійшло			Вибуло		
	К-ть	Ціна	Сума	К-ть	Ціна	Сума	К-ть	Ціна	Сума
1	80	0,6	48	30	0,6	18			
2	80	0,6	48	60	0,8	48			
	30	0,6	18						
3	80	0,6	48	40	0,75	30			
	30	0,6	18						
	60	0,8	48						
4	80	0,6	48				80	0,6	48
	30	0,6	18				30	0,6	18
	60	0,8	48				40	0,8	32
	40	0,75	30						
5	20	0,8	16						
	40	0,75	30						

Собівартість відпущених у виробництво запасів:

$$\text{Дт23} - \text{Кт 20} = 98 \text{ грн (48+18+32)}$$

Собівартість залишку запасів: $16+30=46$ грн

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (рис. 7.5).

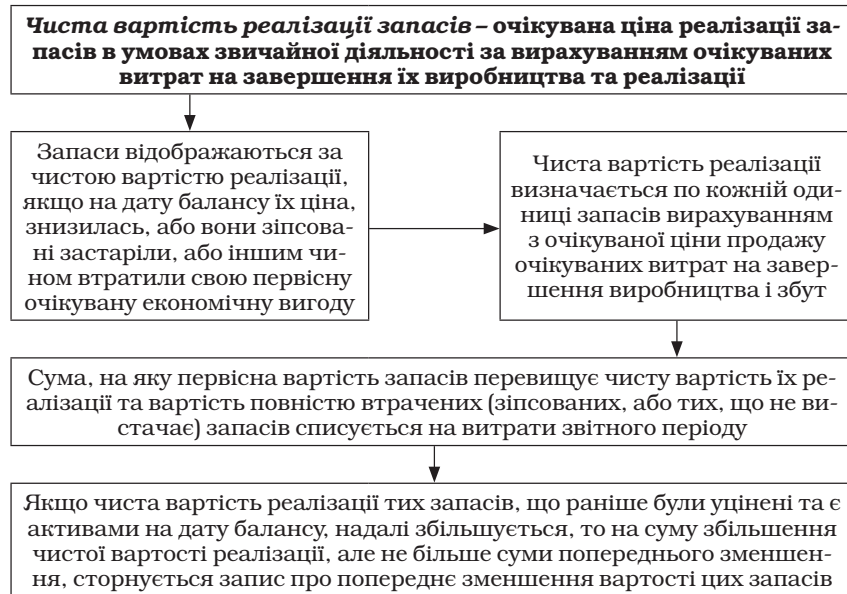


Рис. 7.5. Визначення чистої вартості реалізації запасів

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх реалізаційна ціна знизилась або вони втратили первинно очікувану від їх використання економічну вигоду.

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

Собівартість залишку запасів: $16+30=46$ грн

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (рис. 7.5).



Рис. 7.5. Визначення чистої вартості реалізації запасів

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх реалізаційна ціна знизилась або вони втратили первинно очікувану від їх використання економічну вигоду.

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

Для забезпечення надходження товарно-матеріальних цінностей до споживача, тобто постачання певного товару необхідної якості у необхідній кількості в певне місце своєчасно та з мінімальними витратами, бухгалтер повинен володіти логістикою. *Логістичне управління* – це процес формування стратегії, планування, керування та контролю за переміщенням і складуванням сировини, матеріалів, виробничих запасів, готової продукції та формування даних від пункту виникнення до пункту споживання для найбільш ефективного задоволення потреб клієнта.

7.2. Нормативне забезпечення обліку запасів

Інформація про бухгалтерський облік виробничих запасів і її розкриття у фінансовій звітності регулюється такими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, як П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 2 «Баланс» та іншими, аналіз яких подано у таблиці 7.4.

При організації бухгалтерського обліку виробничих запасів слід керуватись наступними нормативними документами:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996–XIV ВР від 16 липня 1999 р.;
- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом МФУ №88 від 24.05.95 р.;
- Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей. Наказ Міністерства фінансів №87 від 16.05.1996 р.;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291;
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291;

Для забезпечення надходження товарно-матеріальних цінностей до споживача, тобто постачання певного товару необхідної якості у необхідній кількості в певне місце своєчасно та з мінімальними витратами, бухгалтер повинен володіти логістикою. *Логістичне управління* – це процес формування стратегії, планування, керування та контролю за переміщенням і складуванням сировини, матеріалів, виробничих запасів, готової продукції та формування даних від пункту виникнення до пункту споживання для найбільш ефективного задоволення потреб клієнта.

7.2. Нормативне забезпечення обліку запасів

Інформація про бухгалтерський облік виробничих запасів і її розкриття у фінансовій звітності регулюється такими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, як П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 2 «Баланс» та іншими, аналіз яких подано у таблиці 7.4.

При організації бухгалтерського обліку виробничих запасів слід керуватись наступними нормативними документами:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996–XIV ВР від 16 липня 1999 р.;
- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом МФУ №88 від 24.05.95 р.;
- Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей. Наказ Міністерства фінансів №87 від 16.05.1996 р.;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291;
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291;

- Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів» від 21.06.96 № 193;
- Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2001р. № 143;
- Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних і швидкозношувальних предметів» від 22.05.96 № 145;
- Інструкція «По інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.94р. №69 із змінами і доповненнями від 26.06.2000р. №115;
- Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» Постанова Кабінету Міністрів України від 22.11.99р. №116.

Таблиця 7.4

Регулювання обліку виробничих запасів згідно Положень (стандартів) бухгалтерського обліку

№	Назва П(С)БО	Короткий зміст
1.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.	Цим положенням визначаються мета, склад та принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання та розкриття її елементів.
2.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.	Визначає зміст та форму балансу та загальні вимоги до розкриття його статей. У статті «Виробничі запаси» показується вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

- Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів» від 21.06.96 № 193;
- Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2001р. № 143;
- Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних і швидкозношувальних предметів» від 22.05.96 № 145;
- Інструкція «По інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.94р. №69 із змінами і доповненнями від 26.06.2000р. №115;
- Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» Постанова Кабінету Міністрів України від 22.11.99р. №116.

Таблиця 7.4

Регулювання обліку виробничих запасів згідно Положень (стандартів) бухгалтерського обліку

№	Назва П(С)БО	Короткий зміст
1.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.	Цим положенням визначаються мета, склад та принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання та розкриття її елементів.
2.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.	Визначає зміст та форму балансу та загальні вимоги до розкриття його статей. У статті «Виробничі запаси» показується вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

Продовження табл. 7.4

№	Назва П(С)БО	Короткий зміст
3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.	У статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» показується виробнича собівартість реалізованої продукції, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси», 16 «Витрати». У статті «Інші операційні витрати» відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів
4.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.	У статті «Зменшення (збільшення) оборотних активів» у графі «Надходження» відображається зменшення, у графі «Видаток» – збільшення статей оборотних активів.
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.	Головний документ, що розглядає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. У даному стандарті розкрита інформація про визнання та первісну оцінку запасів, оцінку вибуття та оцінку на дату балансу.
6.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.	До складу прямих матеріальних витрат, які включаються до виробничої собівартості входять вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції. До інших операційних витрат відносять собівартість реалізованих виробничих запасів, втрати від знецінення запасів
7.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджено Наказом МФУ від 07.07.1999 р. № 163.	Справедлива вартість запасів визначається як ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів.

Продовження табл. 7.4

№	Назва П(С)БО	Короткий зміст
3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.	У статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» показується виробнича собівартість реалізованої продукції, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси», 16 «Витрати». У статті «Інші операційні витрати» відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів
4.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.	У статті «Зменшення (збільшення) оборотних активів» у графі «Надходження» відображається зменшення, у графі «Видаток» – збільшення статей оборотних активів.
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.	Головний документ, що розглядає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. У даному стандарті розкрита інформація про визнання та первісну оцінку запасів, оцінку вибуття та оцінку на дату балансу.
6.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.	До складу прямих матеріальних витрат, які включаються до виробничої собівартості входять вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції. До інших операційних витрат відносять собівартість реалізованих виробничих запасів, втрати від знецінення запасів
7.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджено Наказом МФУ від 07.07.1999 р. № 163.	Справедлива вартість запасів визначається як ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів.

Таблиця 7.5

**Характеристика нормативно-правової бази
з обліку виробничих запасів**

№	Назва нормативного документа	Характеристика документа
1	2	3
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996–XIV ВР від 16 липня 1999р.	Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності в Україні.
2.	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» План рахунків бухгалтерського обліку та інструкції. Наказ Міністерства фінансів України №246 від 20 жовтня 1998р. Та від 30.11.99р. №291	Визначає основні рахунки та субрахунки обліку виробничих запасів.
3.	Інструкція «По інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків». Наказ Міністерства фінансів України від 11.02.94р. №69 із змінами і доповненнями від 26.06.2000р. №115	Визначає порядок проведення інвентаризації виробничих запасів, та основні вимоги, щодо оформлення результатів інвентаризації.
4.	Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей. Наказ Міністерства фінансів №87 від 16.05.1996р.	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей.
5.	Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» Постанова Кабінету Міністрів України від 22.11.99р. №116	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей.

Таблиця 7.5

**Характеристика нормативно-правової бази
з обліку виробничих запасів**

№	Назва нормативного документа	Характеристика документа
1	2	3
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996–XIV ВР від 16 липня 1999р.	Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності в Україні.
2.	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» План рахунків бухгалтерського обліку та інструкції. Наказ Міністерства фінансів України №246 від 20 жовтня 1998р. Та від 30.11.99р. №291	Визначає основні рахунки та субрахунки обліку виробничих запасів.
3.	Інструкція «По інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків». Наказ Міністерства фінансів України від 11.02.94р. №69 із змінами і доповненнями від 26.06.2000р. №115	Визначає порядок проведення інвентаризації виробничих запасів, та основні вимоги, щодо оформлення результатів інвентаризації.
4.	Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей. Наказ Міністерства фінансів №87 від 16.05.1996р.	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей.
5.	Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» Постанова Кабінету Міністрів України від 22.11.99р. №116	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей.

Продовження табл. 7.5

№	Назва нормативного документа	Характеристика документа
6.	Порядок проведення до оцінки залишків матеріальних цінностей Наказ Міністерства фінансів № 69 від 12.08.1994р.	Регулює порядок проведення до оцінки залишків матеріальних цінностей
7.	Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових первинних документів з обліку сировини і матеріалів». Наказ Міністерства статистики України №193 від 21.06.96р.	Визначає перелік та форму типових первинних документів, які можуть використовуватися підприємствами при обліку сировини та матеріалів.
8.	Наказ Мінфіну України «Про кореспонденцію рахунків». Наказ Міністерства фінансів № 143 від 28.03.2002р.	Визначає типові бухгалтерські проведення, пов'язані з обліком надходженням, вибуттям та виробництвом виробничих запасів.
9.	Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства фінансів № 356 від 29.12.2000р.	Надає методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку з обліку виробничих запасів.

7.3. Документування господарських операцій з руху запасів

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

Суцільна та безперервна реєстрація у документах даних про всі господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності, та, зокрема, правильним і раціональним використанням запасів підприємства.

Продовження табл. 7.5

№	Назва нормативного документа	Характеристика документа
6.	Порядок проведення до оцінки залишків матеріальних цінностей Наказ Міністерства фінансів № 69 від 12.08.1994р.	Регулює порядок проведення до оцінки залишків матеріальних цінностей
7.	Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових первинних документів з обліку сировини і матеріалів». Наказ Міністерства статистики України №193 від 21.06.96р.	Визначає перелік та форму типових первинних документів, які можуть використовуватися підприємствами при обліку сировини та матеріалів.
8.	Наказ Мінфіну України «Про кореспонденцію рахунків». Наказ Міністерства фінансів № 143 від 28.03.2002р.	Визначає типові бухгалтерські проведення, пов'язані з обліком надходженням, вибуттям та виробництвом виробничих запасів.
9.	Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства фінансів № 356 від 29.12.2000р.	Надає методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку з обліку виробничих запасів.

7.3. Документування господарських операцій з руху запасів

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

Суцільна та безперервна реєстрація у документах даних про всі господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності, та, зокрема, правильним і раціональним використанням запасів підприємства.

Значну роль при цьому відіграє *принцип превалювання сутності над формою*, який передбачає, що всі господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом запасів, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Первинні документи з обліку виробничих запасів можна розділити на:

- документи з надходження та оприбуткування запасів;
- документи із складського обліку і внутрішнього переміщення запасів;
- документи з відпуску (списання) сировини, матеріалів на виробництво і потреби управління (таблиця 7.6).

Дані, відображені в документах, систематизуються на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку за допомогою подвійного запису. Крім того, для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій у реєстрах бухгалтерського обліку, на підприємствах повинні бути чітко визначені терміни передачі документів з обліку запасів до бухгалтерії.

Таблиця 7.6

Документування операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів

Назва та форма документа		Призначення документа
<i>I. Документи з надходження та оприбуткування запасів</i>		
1	Товарно-транспортна накладна (ф. № 1 – ТН)	комбінований документ, що складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація
2	Рахунок-фактура (ф. № 63)	розрахунковий документ, що виписується поставальником на ім'я покупця на кожен партію відвантажених запасів
3	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20)	документ є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз із території підприємства поставальника, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку

Значну роль при цьому відіграє *принцип превалювання сутності над формою*, який передбачає, що всі господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом запасів, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Первинні документи з обліку виробничих запасів можна розділити на:

- документи з надходження та оприбуткування запасів;
- документи із складського обліку і внутрішнього переміщення запасів;
- документи з відпуску (списання) сировини, матеріалів на виробництво і потреби управління (таблиця 7.6).

Дані, відображені в документах, систематизуються на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку за допомогою подвійного запису. Крім того, для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій у реєстрах бухгалтерського обліку, на підприємствах повинні бути чітко визначені терміни передачі документів з обліку запасів до бухгалтерії.

Таблиця 7.6

Документування операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів

Назва та форма документа		Призначення документа
<i>I. Документи з надходження та оприбуткування запасів</i>		
1	Товарно-транспортна накладна (ф. № 1 – ТН)	комбінований документ, що складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація
2	Рахунок-фактура (ф. № 63)	розрахунковий документ, що виписується поставальником на ім'я покупця на кожен партію відвантажених запасів
3	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20)	документ є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз із території підприємства поставальника, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку

Продовження табл. 7.6

Назва та форма документа		Призначення документа
4	Довіреність (ф. № М-2)	застосовуються для одержання виробничих запасів від постачальника через довірену особу
5	Акт закупки товарно-матеріальних цінностей	застосовується при закупівлі запасів підзвітними особами підприємства
6	Журнал обліку вантажів, що надійшли	застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
7	Прибутковий ордер (ф. № М-4)	застосовуються для обліку матеріалів, що надходять на підприємство від постачальників або з переробки
8	Акт про приймання матеріалів (ф. № М-7)	документ складається у випадках розбіжностей за кількістю і якості виробничих запасів, що надійшли, із даними супровідних документів (пред'явлених до оплати) і є підставою для пред'явлення претензій постачальнику й оприбуткування виробничих запасів, що надійшли. Застосовується також у разі приймання запасів, що надійшли без документів
<i>II. Документи складського обліку запасів</i>		
9	Картка складського обліку матеріалів (ф. № М-12)	застосовується для оперативного обліку руху запасів по складу (коморі)
10	Матеріальний ярлик (ф. № М-16)	застосовується для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера за місцем зберігання, слугує для матеріальних цінностей паспортом
11	Регістр прийняття – здачі документів (ф. № М-13)	використовується для реєстрації прибуткових і видаткових документів, які здаються до бухгалтерії
12	Відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф. № М-14)	використовується для контролю взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку

Продовження табл. 7.6

Назва та форма документа		Призначення документа
4	Довіреність (ф. № М-2)	застосовуються для одержання виробничих запасів від постачальника через довірену особу
5	Акт закупки товарно-матеріальних цінностей	застосовується при закупівлі запасів підзвітними особами підприємства
6	Журнал обліку вантажів, що надійшли	застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
7	Прибутковий ордер (ф. № М-4)	застосовуються для обліку матеріалів, що надходять на підприємство від постачальників або з переробки
8	Акт про приймання матеріалів (ф. № М-7)	документ складається у випадках розбіжностей за кількістю і якості виробничих запасів, що надійшли, із даними супровідних документів (пред'явлених до оплати) і є підставою для пред'явлення претензій постачальнику й оприбуткування виробничих запасів, що надійшли. Застосовується також у разі приймання запасів, що надійшли без документів
<i>II. Документи складського обліку запасів</i>		
9	Картка складського обліку матеріалів (ф. № М-12)	застосовується для оперативного обліку руху запасів по складу (коморі)
10	Матеріальний ярлик (ф. № М-16)	застосовується для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера за місцем зберігання, слугує для матеріальних цінностей паспортом
11	Регістр прийняття – здачі документів (ф. № М-13)	використовується для реєстрації прибуткових і видаткових документів, які здаються до бухгалтерії
12	Відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф. № М-14)	використовується для контролю взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку

Продовження табл. 7.7

Назва та форма документа		Призначення документа
13	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу (ф.№ М-18)	складається завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
14	Матеріальний звіт (ф.№ М-19)	складається матеріально відповідальною особою і передається в бухгалтерію; відображає рух запасів на складі за певний період
<i>III. Документи з відпуску (списання), вибуття запасів</i>		
15	Лімітно-забір-на картка (ф. № М-8)	для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць
16	Лімітно-забір-на картка (ф. № М-9)	для чотириразового відпуску лімітованих матеріалів, що зараховуються на один вид витрат (замовлення) на один місяць
17	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10)	для відпуску матеріалів, потреба в яких виникає періодично, заміни матеріалів, а також для додаткового (понадлімітного) відпуску матеріалів
18	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11)	для відпуску матеріалів усередині підприємства, включаючи відпуск господарствам свого підприємства, розташованим за межами його території

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачання є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна забезпечувати своєчасне отримання необхідних даних як для обліку, так і для контролю й оперативного управління виробничими запасами.

Від правильного документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки не-

Продовження табл. 7.7

Назва та форма документа		Призначення документа
13	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу (ф.№ М-18)	складається завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
14	Матеріальний звіт (ф.№ М-19)	складається матеріально відповідальною особою і передається в бухгалтерію; відображає рух запасів на складі за певний період
<i>III. Документи з відпуску (списання), вибуття запасів</i>		
15	Лімітно-забір-на картка (ф. № М-8)	для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць
16	Лімітно-забір-на картка (ф. № М-9)	для чотириразового відпуску лімітованих матеріалів, що зараховуються на один вид витрат (замовлення) на один місяць
17	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10)	для відпуску матеріалів, потреба в яких виникає періодично, заміни матеріалів, а також для додаткового (понадлімітного) відпуску матеріалів
18	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11)	для відпуску матеріалів усередині підприємства, включаючи відпуск господарствам свого підприємства, розташованим за межами його території

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачання є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна забезпечувати своєчасне отримання необхідних даних як для обліку, так і для контролю й оперативного управління виробничими запасами.

Від правильного документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки не-

завершеного виробництва та його відображення у фінансовій звітності.

Запаси приймаються матеріально відповідальною особою як за кількістю, так і за якістю. Тому порядок відображення запасів в бухгалтерському обліку пов'язаний з моментом настання матеріальної відповідальності. Якщо приймання за кількістю співпадає з прийманням за якістю, то настає матеріальна відповідальність у повному обсязі.

Надходження виробничих запасів на підприємство є, як правило, часто повторюваною операцією. Тому бухгалтеру важливо знати порядок документального оформлення таких операцій з метою своєчасного здійснення заходів контролю для забезпечення достовірності облікової інформації.

Основними типовими документами з оприбуткування виробничих запасів є накладні, податкові накладні, прибуткові ордери, акти про приймання матеріалів та ін.

Виробничі запаси, що надходять на склад, ретельно перевіряють, встановлюють відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам. Якщо не виявлено розходжень, виробничі запаси приймають. При цьому можливі два варіанти оформлення приходу: безпосередньо на документі постачальника робиться відповідний запис про отримання або шляхом складання прибуткового ордеру. У першому разі на одному примірнику документа (постачальника), який підписує матеріально-відповідальна особа, ставлять штампи прийому, у другому – оформляють *прибутковий ордер* (ф. М – 4). Прибуткові ордери використовуються для кількісно-сумового обліку виробничих запасів, що надходять від постачальників або з переробки.

У випадку, коли є розбіжності кількості та якості з даними супроводжуваних документів постачальника, а також для виробничих запасів, що надійшли без платіжних документів, складають «Акт про приймання матеріалів» (типова форма № М – 7). Акт складається у двох примірниках, що є підставою для оприбуткування бухгалтерією фактично прийнятих матеріалів. Прибутковий ордер при цьому не заповнюється.

Відпуск виробничих запасів зі складу здійснюється за такими напрямками:

- відпуск на виробництво та загальновиробничі потреби;
- відпуск для задоволення адміністративних потреб;
- відпуск для задоволення потреб відділу збуту;

завершеного виробництва та його відображення у фінансовій звітності.

Запаси приймаються матеріально відповідальною особою як за кількістю, так і за якістю. Тому порядок відображення запасів в бухгалтерському обліку пов'язаний з моментом настання матеріальної відповідальності. Якщо приймання за кількістю співпадає з прийманням за якістю, то настає матеріальна відповідальність у повному обсязі.

Надходження виробничих запасів на підприємство є, як правило, часто повторюваною операцією. Тому бухгалтеру важливо знати порядок документального оформлення таких операцій з метою своєчасного здійснення заходів контролю для забезпечення достовірності облікової інформації.

Основними типовими документами з оприбуткування виробничих запасів є накладні, податкові накладні, прибуткові ордери, акти про приймання матеріалів та ін.

Виробничі запаси, що надходять на склад, ретельно перевіряють, встановлюють відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам. Якщо не виявлено розходжень, виробничі запаси приймають. При цьому можливі два варіанти оформлення приходу: безпосередньо на документі постачальника робиться відповідний запис про отримання або шляхом складання прибуткового ордеру. У першому разі на одному примірнику документа (постачальника), який підписує матеріально-відповідальна особа, ставлять штампи прийому, у другому – оформляють *прибутковий ордер* (ф. М – 4). Прибуткові ордери використовуються для кількісно-сумового обліку виробничих запасів, що надходять від постачальників або з переробки.

У випадку, коли є розбіжності кількості та якості з даними супроводжуваних документів постачальника, а також для виробничих запасів, що надійшли без платіжних документів, складають «Акт про приймання матеріалів» (типова форма № М – 7). Акт складається у двох примірниках, що є підставою для оприбуткування бухгалтерією фактично прийнятих матеріалів. Прибутковий ордер при цьому не заповнюється.

Відпуск виробничих запасів зі складу здійснюється за такими напрямками:

- відпуск на виробництво та загальновиробничі потреби;
- відпуск для задоволення адміністративних потреб;
- відпуск для задоволення потреб відділу збуту;

- списання за невідповідності критеріям визнання активом;
- безоплатна передача;
- реалізація на сторону;
- списання через втрати;
- обмін на подібні та неподібні активи;
- інші напрями.

При відпуску запасів у виробництво дотримуються наступних вимог:

- запаси обліковуються за вагою, обсягом, масою відповідно до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва;
- відпуск запасів, як правило, здійснюється у межах попередньо встановлених лімітів. Як правило, на підприємстві лімітування здійснюється відділом матеріально-технічного постачання;
- з головним бухгалтером узгоджуються списки осіб, яким надано право отримувати зі складу запаси, а також отримуються зразки їх підписів. Запаси у виробництво передаються зі складів тільки представникам цехів, господарств, відділів тощо, які офіційно визначені для їх отримання.

Порядок документального оформлення операцій з відпуску запасів зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються: систематично на виробничі потреби або епізодично в цехи та відділи для адміністративних чи інших потреб.

Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків

- списання за невідповідності критеріям визнання активом;
- безоплатна передача;
- реалізація на сторону;
- списання через втрати;
- обмін на подібні та неподібні активи;
- інші напрями.

При відпуску запасів у виробництво дотримуються наступних вимог:

- запаси обліковуються за вагою, обсягом, масою відповідно до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва;
- відпуск запасів, як правило, здійснюється у межах попередньо встановлених лімітів. Як правило, на підприємстві лімітування здійснюється відділом матеріально-технічного постачання;
- з головним бухгалтером узгоджуються списки осіб, яким надано право отримувати зі складу запаси, а також отримуються зразки їх підписів. Запаси у виробництво передаються зі складів тільки представникам цехів, господарств, відділів тощо, які офіційно визначені для їх отримання.

Порядок документального оформлення операцій з відпуску запасів зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються: систематично на виробничі потреби або епізодично в цехи та відділи для адміністративних чи інших потреб.

Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків



Рис. 7.6. Алгоритм порядку документування операцій з надходження виробничих запасів

Лімітно-забірна картка (типова форма № М-8) використовується для відображення відпуску матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб (один примірник залишається на складі, другий передається цеху-споживачу). У лімітно-забірних картках

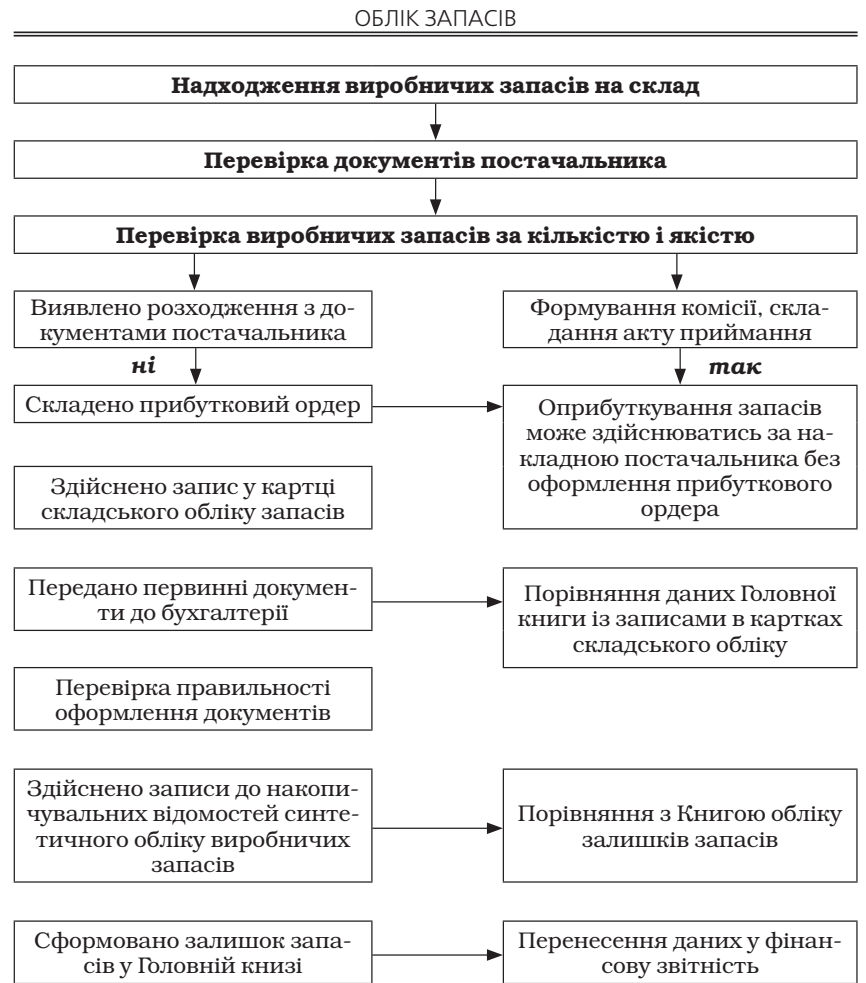


Рис. 7.6. Алгоритм порядку документування операцій з надходження виробничих запасів

Лімітно-забірна картка (типова форма № М-8) використовується для відображення відпуску матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб (один примірник залишається на складі, другий передається цеху-споживачу). У лімітно-забірних картках

зазначається місячний ліміт відпуску даному цеху матеріалів певного номенклатурного номера. Комірник робить відмітку про кількість відпущеного матеріалу в обох примірниках лімітно-забірної картки і визначає залишок невикористаного ліміту. Після закінчення місяця або використання ліміту лімітно-забірні картки здаються до бухгалтерії.

Документи для оформлення операцій з надходження, внутрішнього переміщення та відпуску запасів, є підставою для ведення бухгалтерського і оперативного обліку. Документи надходять до бухгалтерії, де вони підлягають перевірці за змістом господарських операцій і правильністю їх оформлення, щодо законності операцій.

На документи з оприбуткування товарно-матеріальних запасів складається реєстр прибуткових документів, а на документи, які підтверджують витрачання, – реєстр видаткових документів. У реєстрах наводяться наступні дані:

- період, за який складається реєстр;
- назва документа, за яким складено реєстр;
- номери документів та їх загальна кількість;
- підписи завідувача складу та бухгалтера, який приймає реєстри.

Реєстри складаються у двох примірниках: один залишається на складі, а другий, з прикладеними до нього документами, передається до бухгалтерії.

Приймаючи реєстри, бухгалтер перевіряє правильність записів у картках складського обліку, всіх документів і виведення залишків у натуральних одиницях. Виконана робота підтверджується підписом у графі картки «контроль». Завдяки кількісному обліку запасів, який ведеться на складах за допомогою карток складського обліку бухгалтер відображає запаси в грошовому вимірнику, тобто веде вартісний облік.

Документи групуються за видами запасів, після чого за кожною з груп документів підраховується загальна сума, яка записується на зворотному боці реєстру. Дані оброблених реєстрів заносяться до накопичувальної відомості руху запасів, яка складається бухгалтером.

зазначається місячний ліміт відпуску даному цеху матеріалів певного номенклатурного номера. Комірник робить відмітку про кількість відпущеного матеріалу в обох примірниках лімітно-забірної картки і визначає залишок невикористаного ліміту. Після закінчення місяця або використання ліміту лімітно-забірні картки здаються до бухгалтерії.

Документи для оформлення операцій з надходження, внутрішнього переміщення та відпуску запасів, є підставою для ведення бухгалтерського і оперативного обліку. Документи надходять до бухгалтерії, де вони підлягають перевірці за змістом господарських операцій і правильністю їх оформлення, щодо законності операцій.

На документи з оприбуткування товарно-матеріальних запасів складається реєстр прибуткових документів, а на документи, які підтверджують витрачання, – реєстр видаткових документів. У реєстрах наводяться наступні дані:

- період, за який складається реєстр;
- назва документа, за яким складено реєстр;
- номери документів та їх загальна кількість;
- підписи завідувача складу та бухгалтера, який приймає реєстри.

Реєстри складаються у двох примірниках: один залишається на складі, а другий, з прикладеними до нього документами, передається до бухгалтерії.

Приймаючи реєстри, бухгалтер перевіряє правильність записів у картках складського обліку, всіх документів і виведення залишків у натуральних одиницях. Виконана робота підтверджується підписом у графі картки «контроль». Завдяки кількісному обліку запасів, який ведеться на складах за допомогою карток складського обліку бухгалтер відображає запаси в грошовому вимірнику, тобто веде вартісний облік.

Документи групуються за видами запасів, після чого за кожною з груп документів підраховується загальна сума, яка записується на зворотному боці реєстру. Дані оброблених реєстрів заносяться до накопичувальної відомості руху запасів, яка складається бухгалтером.

7.4. Аналітичний та синтетичний облік запасів

Синтетичний облік виробничих запасів

Для синтетичного обліку запасів призначено 2-й клас Плану рахунків «Запаси», а для виробничих запасів рахунки

20 «Виробничі запаси» та 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва (рис. 7.7).

За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінки, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, спеціальне взуття, а також постільні речі незалежно від їх вартості та терміну служби, тимчасові споруди, пристосування і пристрої, тара для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах або для здійснення технологічних процесів тощо.

За дебетом рахунку 22 відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

Рахунок 20 «Виробничі запаси» має субрахунки:

201 «Сировина й матеріали». Призначений для відображення наявності та руху сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компо-

7.4. Аналітичний та синтетичний облік запасів

Синтетичний облік виробничих запасів

Для синтетичного обліку запасів призначено 2-й клас Плану рахунків «Запаси», а для виробничих запасів рахунки

20 «Виробничі запаси» та 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва (рис. 7.7).

За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінки, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, спеціальне взуття, а також постільні речі незалежно від їх вартості та терміну служби, тимчасові споруди, пристосування і пристрої, тара для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах або для здійснення технологічних процесів тощо.

За дебетом рахунку 22 відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

Рахунок 20 «Виробничі запаси» має субрахунки:

201 «Сировина й матеріали». Призначений для відображення наявності та руху сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компо-

нентами при її виготовленні. На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт, облік допоміжних матеріалів які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей і сприяння у виробничому процесі, а також облік вартості заготовленої для переробки сільськогосподарської продукції.



Рис. 7.7. Призначення та побудова рахунку 20 «Виробничі запаси»

202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби». Призначений для відображення та руху купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні та залізобетонні конструкції та вироби – дерев'яні, залізобетонні, металеві, інші), придбані для

нентами при її виготовленні. На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт, облік допоміжних матеріалів які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей і сприяння у виробничому процесі, а також облік вартості заготовленої для переробки сільськогосподарської продукції.

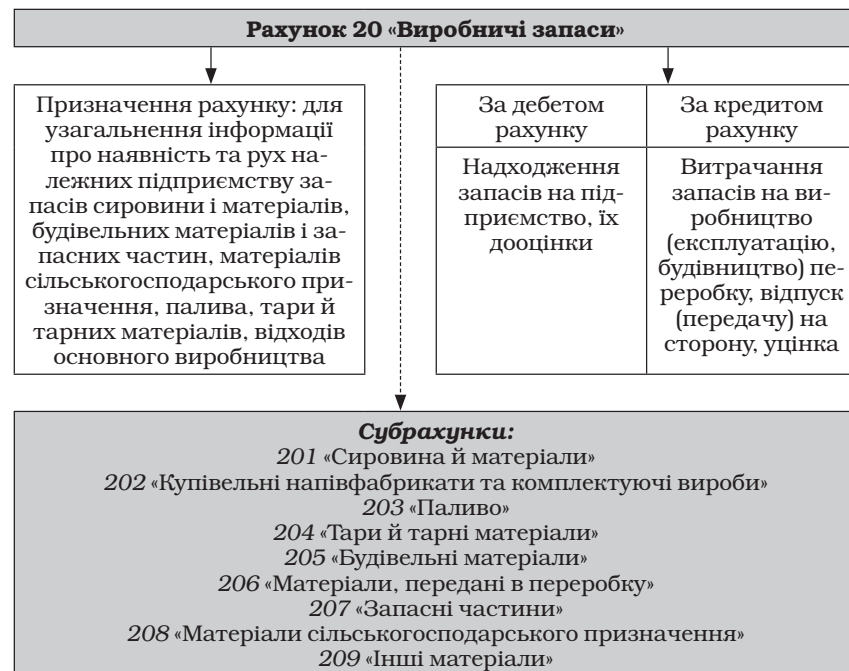


Рис. 7.7. Призначення та побудова рахунку 20 «Виробничі запаси»

202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби». Призначений для відображення та руху купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні та залізобетонні конструкції та вироби – дерев'яні, залізобетонні, металеві, інші), придбані для

комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці для їх обробки або для збирання, а також спеціальне обладнання та інструменти, пристрої та інші прилади придбані науково-дослідними та конструкторськими підприємствами для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою.

203 «Паливо». Призначений для обліку наявності та руху палива, що купується чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на бензин, дизельне паливо, газ і мастильні матеріали.

Якщо деякі види палива використовуються одночасно як матеріали і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Сировина й матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» – за ознакою переважності використання на цьому підприємстві.

Також призначений для обліку створених на підприємстві запасів газу для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель.

204 «Тара й тарні матеріали». Призначений для відображення наявності та руху всіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари та її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо). Матеріали, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, барж, суден з метою забезпечення збереження відвантаженої продукції, не відносяться до тари й обліковуються на субрахунку 201 «Сировина й матеріали».

205 «Будівельні матеріали». Підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання та комплектуючих виробів, які підлягають монтажу, та інших запасів, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На даному субрахунку не обліковується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірвальні та інші прилади, виробничий інвентар тощо. Витрати на придбання обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» при надходженні їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.

комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці для їх обробки або для збирання, а також спеціальне обладнання та інструменти, пристрої та інші прилади придбані науково-дослідними та конструкторськими підприємствами для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою.

203 «Паливо». Призначений для обліку наявності та руху палива, що купується чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на бензин, дизельне паливо, газ і мастильні матеріали.

Якщо деякі види палива використовуються одночасно як матеріали і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Сировина й матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» – за ознакою переважності використання на цьому підприємстві.

Також призначений для обліку створених на підприємстві запасів газу для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель.

204 «Тара й тарні матеріали». Призначений для відображення наявності та руху всіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари та її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо). Матеріали, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, барж, суден з метою забезпечення збереження відвантаженої продукції, не відносяться до тари й обліковуються на субрахунку 201 «Сировина й матеріали».

205 «Будівельні матеріали». Підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання та комплектуючих виробів, які підлягають монтажу, та інших запасів, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На даному субрахунку не обліковується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірвальні та інші прилади, виробничий інвентар тощо. Витрати на придбання обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» при надходженні їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.

Устаткування й будівельні матеріали, передані підряднику для монтажу й виконання будівельних робіт, списуються з субрахунку 205 на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» після підтвердження їх монтажу й використання.

206 «Матеріали, передані в переробку». Призначений для обліку матеріалів, переданих у переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Витрати на переробку матеріалів, що оплачуються стороннім підприємством, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки.

207 «Запасні частини». Призначений для обліку придбаних або виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Призначений для обліку мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками та хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння та корми (покупні та власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

209 «Інші матеріали». Призначений для обліку відходів виробництва (обрубків, обрізків, стружки тощо), невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, палива або запасних частин (металобрухт, утиль), зношених шин, бланків суворого обліку (за вартістю придбання) тощо.

Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків за ними, що відображають надходження та витрачання виробничих запасів, наведено в табл. 7.8.

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

Устаткування й будівельні матеріали, передані підряднику для монтажу й виконання будівельних робіт, списуються з субрахунку 205 на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» після підтвердження їх монтажу й використання.

206 «Матеріали, передані в переробку». Призначений для обліку матеріалів, переданих у переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Витрати на переробку матеріалів, що оплачуються стороннім підприємством, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки.

207 «Запасні частини». Призначений для обліку придбаних або виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Призначений для обліку мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками та хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння та корми (покупні та власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

209 «Інші матеріали». Призначений для обліку відходів виробництва (обрубків, обрізків, стружки тощо), невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, палива або запасних частин (металобрухт, утиль), зношених шин, бланків суворого обліку (за вартістю придбання) тощо.

Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків за ними, що відображають надходження та витрачання виробничих запасів, наведено в табл. 7.8.

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

Відображення інформації стосовно обліку виробничих запасів проводять у графах 3–4 Розділу III Журналу 5, а МШП – у графі 5 Розділу III даного журналу.

Таблиця 7.8

Типова кореспонденція рахунків з обліку виробничих запасів

Зміст господарської операції	Дебет	Кре- дит
1. Придбання виробничих запасів від постачальників (первинний документ: <i>прибутковий ордер</i>)	20, 22, 641	63
2. Придбання виробничих запасів підзвітними особами (первинний документ: <i>прибутковий ордер</i>)	2 0 , 22,641	372
3. Оприбуткування виробничих запасів власного виробництва, що призначені для внутрішнього використання (первинний документ: <i>прибутковий ордер</i>)	20, 22	23
4. Списання вартості виробничих запасів на підготовку і освоєння виробництва (первинний документ: <i>лімітно-забірна картка</i>)	39	20, 22
5. Списання відпущених МШП, термін корисного використання яких менше одного року, на витрати в момент передавання їх в експлуатацію (первинний документ: <i>акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів</i>)	23, 91, 9 2 , 9 4 1 , 93, 15	22
6. Виробничі запаси відпущені у виробництво (первинний документ: <i>лімітно-забірна картка</i>)	23	20
7. Відображена вартість нестач і втрат виробничих запасів при інвентаризації (первинний документ: <i>звіряльна відомість</i>)	375	20, 22
8. Відображена сума реалізованих виробничих запасів (первинний документ: <i>накладна</i>)	36	712
9. Відображені розрахунки за податковими зобов'язаннями на суму ПДВ (первинний документ: <i>податкова накладна</i>)	712	641
10. Перерахована до Державного бюджету сума ПДВ (первинні документи: <i>платіжне доручення, виписка банку</i>)	641	31
11. Надходження грошових коштів за реалізовані виробничі запаси (первинний документ: <i>виписка банку</i>)	31	36
12. Відображені витрати, пов'язані з реалізацією виробничих запасів (первинний документ: <i>довідка бухгалтерії</i>)	943	20, 22
13. Списання собівартості реалізованих виробничих запасів (первинний документ: <i>довідка бухгалтерії</i>)	79	943

Відображення інформації стосовно обліку виробничих запасів проводять у графах 3–4 Розділу III Журналу 5, а МШП – у графі 5 Розділу III даного журналу.

Таблиця 7.8

Типова кореспонденція рахунків з обліку виробничих запасів

Зміст господарської операції	Дебет	Кре- дит
1. Придбання виробничих запасів від постачальників (первинний документ: <i>прибутковий ордер</i>)	20, 22, 641	63
2. Придбання виробничих запасів підзвітними особами (первинний документ: <i>прибутковий ордер</i>)	2 0 , 22,641	372
3. Оприбуткування виробничих запасів власного виробництва, що призначені для внутрішнього використання (первинний документ: <i>прибутковий ордер</i>)	20, 22	23
4. Списання вартості виробничих запасів на підготовку і освоєння виробництва (первинний документ: <i>лімітно-забірна картка</i>)	39	20, 22
5. Списання відпущених МШП, термін корисного використання яких менше одного року, на витрати в момент передавання їх в експлуатацію (первинний документ: <i>акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів</i>)	23, 91, 9 2 , 9 4 1 , 93, 15	22
6. Виробничі запаси відпущені у виробництво (первинний документ: <i>лімітно-забірна картка</i>)	23	20
7. Відображена вартість нестач і втрат виробничих запасів при інвентаризації (первинний документ: <i>звіряльна відомість</i>)	375	20, 22
8. Відображена сума реалізованих виробничих запасів (первинний документ: <i>накладна</i>)	36	712
9. Відображені розрахунки за податковими зобов'язаннями на суму ПДВ (первинний документ: <i>податкова накладна</i>)	712	641
10. Перерахована до Державного бюджету сума ПДВ (первинні документи: <i>платіжне доручення, виписка банку</i>)	641	31
11. Надходження грошових коштів за реалізовані виробничі запаси (первинний документ: <i>виписка банку</i>)	31	36
12. Відображені витрати, пов'язані з реалізацією виробничих запасів (первинний документ: <i>довідка бухгалтерії</i>)	943	20, 22
13. Списання собівартості реалізованих виробничих запасів (первинний документ: <i>довідка бухгалтерії</i>)	79	943

При застосуванні комп'ютерної техніки в обліку замість Журналу 5 можуть складатися реєстри в розрізах, необхідних не лише для складання фінансової звітності, але й для потреб управлінського персоналу, аналізу даних і прийняття управлінських рішень.

Для обліку виробничих запасів, що не належать підприємству Планом рахунків передбачено використання позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, в переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Всі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, підлягають інвентаризації в порядку і в строки, передбачені наказом про облікову політику, а також планом проведення інвентаризації.

Позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» має такі субрахунки, що використовуються для обліку запасів:

- 022 «Матеріали, прийняті для переробки»;
- 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»;
- 024 «Товари, прийняті на комісію»;
- 025 «Майно в довірчому управлінні».

На позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від замовників, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачується одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді). Облік витрат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника). Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки.

На позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» ведеться облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але несплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до їх оплати; одержаних ТМЦ надміру, чи у видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено

При застосуванні комп'ютерної техніки в обліку замість Журналу 5 можуть складатися реєстри в розрізах, необхідних не лише для складання фінансової звітності, але й для потреб управлінського персоналу, аналізу даних і прийняття управлінських рішень.

Для обліку виробничих запасів, що не належать підприємству Планом рахунків передбачено використання позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, в переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Всі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, підлягають інвентаризації в порядку і в строки, передбачені наказом про облікову політику, а також планом проведення інвентаризації.

Позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» має такі субрахунки, що використовуються для обліку запасів:

- 022 «Матеріали, прийняті для переробки»;
- 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»;
- 024 «Товари, прийняті на комісію»;
- 025 «Майно в довірчому управлінні».

На позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від замовників, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачується одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді). Облік витрат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника). Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки.

На позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» ведеться облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але несплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до їх оплати; одержаних ТМЦ надміру, чи у видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено

як виняток залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками та не вивезених з причин, незалежних від підприємства, тощо.

Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться за видами, сортами та місцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, зберігаються окремо від власних.

На позабалансовому субрахунку 024 «Товари, прийняті на комісію» обліковуються одержані товари у межах договорів комісії, поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію, ведеться за видами товарів та комітентами.

Аналітичний облік виробничих запасів

За допомогою синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та рух кожного виду товарно-виробничих запасів. Для отримання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Рахунки аналітичного обліку використовують для контролю за зберіганням і рухом матеріальних цінностей, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

Дані аналітичного обліку використовуються, переважно, в системі менеджменту, а його інформація необхідна управлінцям різних рівнів.

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

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

як виняток залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками та не вивезених з причин, незалежних від підприємства, тощо.

Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться за видами, сортами та місцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, зберігаються окремо від власних.

На позабалансовому субрахунку 024 «Товари, прийняті на комісію» обліковуються одержані товари у межах договорів комісії, поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію, ведеться за видами товарів та комітентами.

Аналітичний облік виробничих запасів

За допомогою синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та рух кожного виду товарно-виробничих запасів. Для отримання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Рахунки аналітичного обліку використовують для контролю за зберіганням і рухом матеріальних цінностей, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

Дані аналітичного обліку використовуються, переважно, в системі менеджменту, а його інформація необхідна управлінцям різних рівнів.

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

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

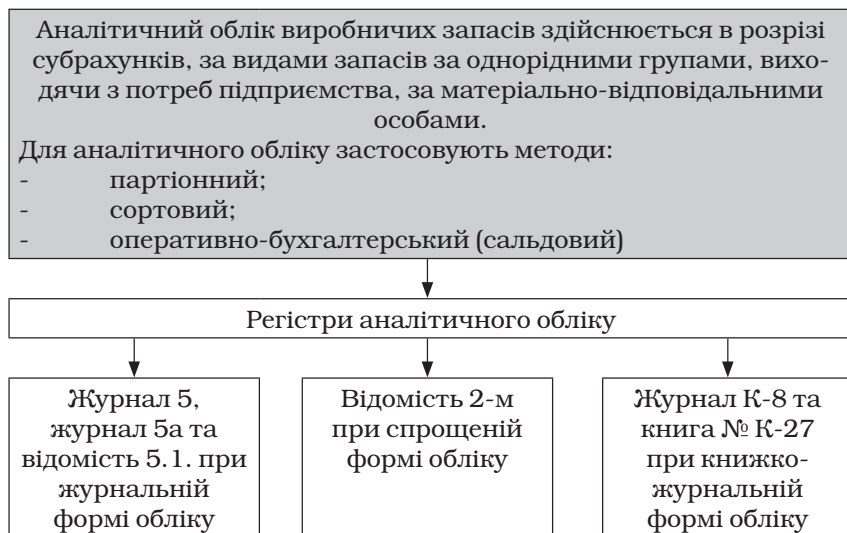


Рис. 7.8. Побудова аналітичного обліку за рахунком 20 «Виробничі запаси» в бухгалтерії

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

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

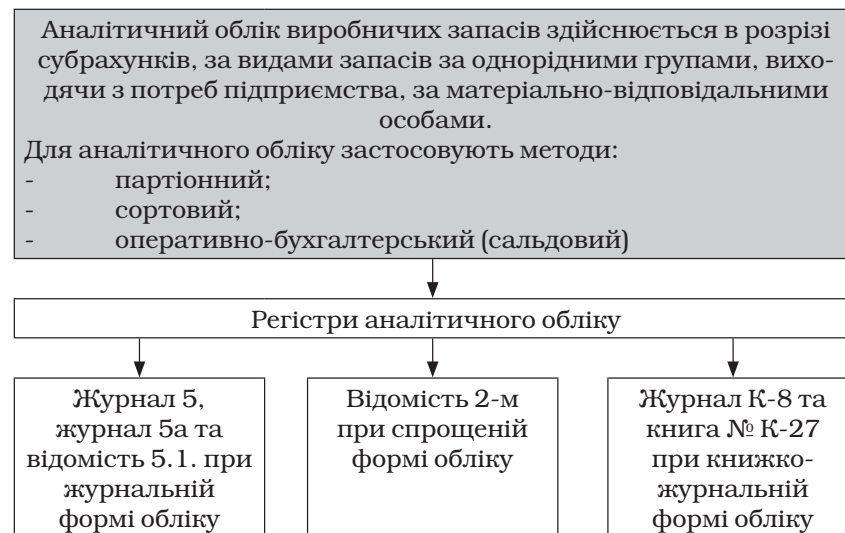


Рис. 7.8. Побудова аналітичного обліку за рахунком 20 «Виробничі запаси» в бухгалтерії

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

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

7.5. Складський облік запасів

Складський облік – це сортовий, кількісний оперативно-технічний облік, веденням якого займаються матеріально-відповідальні особи складського господарства. Здійснюється облік на складі за допомогою *книги складського обліку*.

Книга складського обліку відкривається в бухгалтерії і віддається під розписку у реєстрі, де вказується дата видачі, кількість карток, їх реєстраційні номери і підпис одержувача.

Облік виробничих запасів на складі здійснюється *завідуючим складом (комірником)*, який є матеріально-відповідальною особою. З комірником укладається типовий договір у встановленій формі про повну матеріальну відповідальність.

Матеріали, що надходять на склад, ретельно перевіряються, встановлюють відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам. Складський облік організують за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання та за кількістю матеріальних цінностей.

Кожному виду матеріальних цінностей присвоюється *номенклатурний номер*, що повторюється у всіх первинних документах. Перші три цифри номера означають номер рахунку і субрахунку, наступні дві – номер групи, а інші – порядковий номер матеріальних цінностей у групі.

Комірник щоденно записує до складської картотеки та книги всі операції надходження і витрат матеріалів, нумеруючи свої записи за порядком з початку року чи кварталу. Після кожного запису визначається залишок матеріалів даного номенклатурного номера. Періодично матеріально-відповідальні особи складів складають реєстри документів, які в кінці кожного місяця здаються в бухгалтерію разом з підшитими до них первинними документами окремо за надходженням і окремо по видатку виробничих запасів.

Облік МШП на складах ведеться кількісний, за їх номенклатурними номерами. У бухгалтерії підприємства складають групувальні відомості надходження МШП таким же чином, як і групувальні відомості надходження матеріалів (рахунку №20 «Виробничі запаси»), а також ведуть сортову оборотну відомість аналітичного обліку.

Для забезпечення вірогідності даних складського обліку проводиться систематичний контроль працівниками бухгалтерії за його веденням. На цих же працівників покладено обов'язок у встанов-

7.5. Складський облік запасів

Складський облік – це сортовий, кількісний оперативно-технічний облік, веденням якого займаються матеріально-відповідальні особи складського господарства. Здійснюється облік на складі за допомогою *книги складського обліку*.

Книга складського обліку відкривається в бухгалтерії і віддається під розписку у реєстрі, де вказується дата видачі, кількість карток, їх реєстраційні номери і підпис одержувача.

Облік виробничих запасів на складі здійснюється *завідуючим складом (комірником)*, який є матеріально-відповідальною особою. З комірником укладається типовий договір у встановленій формі про повну матеріальну відповідальність.

Матеріали, що надходять на склад, ретельно перевіряються, встановлюють відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам. Складський облік організують за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання та за кількістю матеріальних цінностей.

Кожному виду матеріальних цінностей присвоюється *номенклатурний номер*, що повторюється у всіх первинних документах. Перші три цифри номера означають номер рахунку і субрахунку, наступні дві – номер групи, а інші – порядковий номер матеріальних цінностей у групі.

Комірник щоденно записує до складської картотеки та книги всі операції надходження і витрат матеріалів, нумеруючи свої записи за порядком з початку року чи кварталу. Після кожного запису визначається залишок матеріалів даного номенклатурного номера. Періодично матеріально-відповідальні особи складів складають реєстри документів, які в кінці кожного місяця здаються в бухгалтерію разом з підшитими до них первинними документами окремо за надходженням і окремо по видатку виробничих запасів.

Облік МШП на складах ведеться кількісний, за їх номенклатурними номерами. У бухгалтерії підприємства складають групувальні відомості надходження МШП таким же чином, як і групувальні відомості надходження матеріалів (рахунку №20 «Виробничі запаси»), а також ведуть сортову оборотну відомість аналітичного обліку.

Для забезпечення вірогідності даних складського обліку проводиться систематичний контроль працівниками бухгалтерії за його веденням. На цих же працівників покладено обов'язок у встанов-

лені дні (не рідше одного разу на декаду) перевіряти безпосередньо на складі у присутності комірника своєчасність і правильність оформлення первинних документів за складськими операціями.

Для звірки даних складського й аналітичного обліків потрібно здійснювати періодичну оцінку за обліковими цінами кількісних залишків за даними складського обліку на визначену дату і зіставляти одержані загальні суми з сумою залишку за обліковими цінами вартісного аналітичного обліку. Такий метод організації обліку називається сальдовим або оперативно-бухгалтерським.

7.6. Інвентаризація запасів

Інвентаризація виробничих запасів – це перелік, перерахування, зважування, перемірювання в натурі виробничих запасів, що знаходяться в місцях зберігання, і зіставлення з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація матеріальних цінностей є одним з радикальних методів контролю за збереженням оборотних активів і роботою матеріально-відповідальних осіб. Інвентаризація використовується також для виявлення фактичних витрат на виробництво продукції та послуг або якщо інші способи одержання даних про витрати матеріальних витрат не можуть бути використані.

При організації та проведенні інвентаризації керуються *Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків*, що затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69.

До початку інвентаризації в бухгалтерії обробляються всі прибуткові і видаткові документи по складу, в картках складського обліку по кожному виду матеріальних цінностей виводять залишки на день інвентаризації.

У процесі інвентаризації:

- вивчається фактична наявність цінностей;
- виявляються відхилення від даних книг обліку;
- визначаються причини відхилень.

Результати інвентаризації запасів можуть виявити лишки, нестачі чи пересортиці.

Інвентаризаційні описи (акти) разом з висновками робочої комісії здають до бухгалтерії для виявлення кінцевих результатів.

лені дні (не рідше одного разу на декаду) перевіряти безпосередньо на складі у присутності комірника своєчасність і правильність оформлення первинних документів за складськими операціями.

Для звірки даних складського й аналітичного обліків потрібно здійснювати періодичну оцінку за обліковими цінами кількісних залишків за даними складського обліку на визначену дату і зіставляти одержані загальні суми з сумою залишку за обліковими цінами вартісного аналітичного обліку. Такий метод організації обліку називається сальдовим або оперативно-бухгалтерським.

7.6. Інвентаризація запасів

Інвентаризація виробничих запасів – це перелік, перерахування, зважування, перемірювання в натурі виробничих запасів, що знаходяться в місцях зберігання, і зіставлення з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація матеріальних цінностей є одним з радикальних методів контролю за збереженням оборотних активів і роботою матеріально-відповідальних осіб. Інвентаризація використовується також для виявлення фактичних витрат на виробництво продукції та послуг або якщо інші способи одержання даних про витрати матеріальних витрат не можуть бути використані.

При організації та проведенні інвентаризації керуються *Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків*, що затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69.

До початку інвентаризації в бухгалтерії обробляються всі прибуткові і видаткові документи по складу, в картках складського обліку по кожному виду матеріальних цінностей виводять залишки на день інвентаризації.

У процесі інвентаризації:

- вивчається фактична наявність цінностей;
- виявляються відхилення від даних книг обліку;
- визначаються причини відхилень.

Результати інвентаризації запасів можуть виявити лишки, нестачі чи пересортиці.

Інвентаризаційні описи (акти) разом з висновками робочої комісії здають до бухгалтерії для виявлення кінцевих результатів.

При цьому бухгалтерія складає *звіряльну відомість* в якій послідовно виконуються такі розрахункові процедури: здійснюється взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці; здійснюється розрахунок природної нестачі (у виняткових випадках з особливого дозволу керівника роблять уточнювальні записи, наприклад, знайдена арифметична помилка або інші неточності у роботі); визначаються кінцеві результати інвентаризації.

Якщо вартість нестач перевищуватиме вартість лишків, то різниця у вартості має бути віднесена на винних матеріально-відповідальних осіб. При цьому, на таку суму перевищення нараховується податок з доходів фізичних осіб.

За результатами проведеної інвентаризації складається *протокол*, у якому зазначається:

- стан складського господарства;
- результати проведеної інвентаризації;
- пропозиції про залік нестач і лишків при пересортиці, списуванні нестач у межах норм природного убутку, а також понад нормативні нестачі і втрати від порчі цінностей;
- запропоновані заходи щодо попередження нестач і втрат у подальшому.

Протокол інвентаризаційної комісії повинен бути розглянутий і затверджений у 5-денний термін керівником підприємства.

Результати інвентаризації після затвердження керівником відображаються в бухгалтерському обліку підприємства у тому місяці, в якому проведена інвентаризація, але не пізніше грудня звітнього року. У *пояснювальній записці* до річного звіту підприємства наводяться відомості про результати проведених протягом року інвентаризацій.

Контрольні запитання

1. Чому, на Вашу думку, в Україні заборонено використовувати такий метод оцінки запасів при вибутті, як ФІФО?
2. За якими ознаками класифіковано запаси в Плані рахунків бухгалтерського обліку, обґрунтуйте?
3. Чи відповідає назва запасів «малоцінні швидкозношувані предмети» ознакам активів, які входять в цю групу. Яка назва може їх точніше охарактеризувати?

При цьому бухгалтерія складає *звіряльну відомість* в якій послідовно виконуються такі розрахункові процедури: здійснюється взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці; здійснюється розрахунок природної нестачі (у виняткових випадках з особливого дозволу керівника роблять уточнювальні записи, наприклад, знайдена арифметична помилка або інші неточності у роботі); визначаються кінцеві результати інвентаризації.

Якщо вартість нестач перевищуватиме вартість лишків, то різниця у вартості має бути віднесена на винних матеріально-відповідальних осіб. При цьому, на таку суму перевищення нараховується податок з доходів фізичних осіб.

За результатами проведеної інвентаризації складається *протокол*, у якому зазначається:

- стан складського господарства;
- результати проведеної інвентаризації;
- пропозиції про залік нестач і лишків при пересортиці, списуванні нестач у межах норм природного убутку, а також понад нормативні нестачі і втрати від порчі цінностей;
- запропоновані заходи щодо попередження нестач і втрат у подальшому.

Протокол інвентаризаційної комісії повинен бути розглянутий і затверджений у 5-денний термін керівником підприємства.

Результати інвентаризації після затвердження керівником відображаються в бухгалтерському обліку підприємства у тому місяці, в якому проведена інвентаризація, але не пізніше грудня звітнього року. У *пояснювальній записці* до річного звіту підприємства наводяться відомості про результати проведених протягом року інвентаризацій.

Контрольні запитання

1. Чому, на Вашу думку, в Україні заборонено використовувати такий метод оцінки запасів при вибутті, як ФІФО?
2. За якими ознаками класифіковано запаси в Плані рахунків бухгалтерського обліку, обґрунтуйте?
3. Чи відповідає назва запасів «малоцінні швидкозношувані предмети» ознакам активів, які входять в цю групу. Яка назва може їх точніше охарактеризувати?

ТЕМА 8

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Питання до розгляду

8.1. Облік основних засобів.

8.1.1. Основні засоби. Економічна суть. Класифікація. Оцінка.

8.1.2. Первинний облік основних засобів.

8.1.3. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів.

8.1.4. Облік ремонтів і технічного обслуговування.

8.1.5. Облік амортизації основних засобів.

8.1.6. Облік оренди основних засобів.

8.1.7. Інвентарний облік основних засобів.

8.2. Облік нематеріальних активів.

8.2.1. Сутність, визначення та класифікація нематеріальних активів.

8.2.2. Нормативна база обліку нематеріальних активів.

8.2.3. Первинний облік нематеріальних активів.

8.2.4. Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів.

8.2.5. Облік гудвілу.

Ключові терміни: необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, амортизація, знос, метод амортизації.

Первинні документи: розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій), розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств), розрахунок амортизації по автотранспорту, акт приймання, здачі, відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, акт приймання–передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акт на списання основних засобів, акт на установку, пуск, демонтаж будівельної машини, акт на списання автотранспортних машин, акт

ТЕМА 8

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Питання до розгляду

8.1. Облік основних засобів.

8.1.1. Основні засоби. Економічна суть. Класифікація. Оцінка.

8.1.2. Первинний облік основних засобів.

8.1.3. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів.

8.1.4. Облік ремонтів і технічного обслуговування.

8.1.5. Облік амортизації основних засобів.

8.1.6. Облік оренди основних засобів.

8.1.7. Інвентарний облік основних засобів.

8.2. Облік нематеріальних активів.

8.2.1. Сутність, визначення та класифікація нематеріальних активів.

8.2.2. Нормативна база обліку нематеріальних активів.

8.2.3. Первинний облік нематеріальних активів.

8.2.4. Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів.

8.2.5. Облік гудвілу.

Ключові терміни: необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, амортизація, знос, метод амортизації.

Первинні документи: розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій), розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств), розрахунок амортизації по автотранспорту, акт приймання, здачі, відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, акт приймання–передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акт на списання основних засобів, акт на установку, пуск, демонтаж будівельної машини, акт на списання автотранспортних машин, акт

введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Інші документи: картка обліку руху основних засобів, інвентарний список основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, опис інвентарних карток з обліку основних засобів, відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації, інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Нормативно-правове забезпечення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000 р. (zareestrovano в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. за № 288/4509).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.99 р. (zareestrovano в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 р. за № 750/4043).
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.99 р.
4. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.99 р. (zareestrovano в Міністерстві юстиції України № 893/4186 від 21.12.99 р.).
5. Наказ від 29 грудня 1995 року № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку».
6. Державний класифікатор України «Класифікація основних фондів» від 1 січня 1998 року.
7. Податковий Кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI.

введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Інші документи: картка обліку руху основних засобів, інвентарний список основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, опис інвентарних карток з обліку основних засобів, відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації, інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Нормативно-правове забезпечення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000 р. (zareestrovano в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. за № 288/4509).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.99 р. (zareestrovano в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 р. за № 750/4043).
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.99 р.
4. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.99 р. (zareestrovano в Міністерстві юстиції України № 893/4186 від 21.12.99 р.).
5. Наказ від 29 грудня 1995 року № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку».
6. Державний класифікатор України «Класифікація основних фондів» від 1 січня 1998 року.
7. Податковий Кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI.

8.1. Облік основних засобів

8.1.1. Облік основних засобів. Економічна суть. Класифікація. Оцінка

Основні засоби є важливою умовою і фактором забезпечення ефективної діяльності підприємств. В бухгалтерському обліку основні засоби виділено в окремий об'єкт.

Відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 16 основними засобами вважаються активи, які відповідають таким критеріям:

- матеріальність – наявність фізичної форми;
- сфера дії – утримуються підприємством для використання у процесі виробництва або для постачання товарів чи послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей;
- тривалість очікуваного строку використання – мають використовуватись більше від одного облікового періоду.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» дає таке тлумачення даної категорії: *основні засоби* – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в 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 становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік)*.

Об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям для нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначень, що мають для обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.

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

8.1. Облік основних засобів

8.1.1. Облік основних засобів. Економічна суть. Класифікація. Оцінка

Основні засоби є важливою умовою і фактором забезпечення ефективної діяльності підприємств. В бухгалтерському обліку основні засоби виділено в окремий об'єкт.

Відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 16 основними засобами вважаються активи, які відповідають таким критеріям:

- матеріальність – наявність фізичної форми;
- сфера дії – утримуються підприємством для використання у процесі виробництва або для постачання товарів чи послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей;
- тривалість очікуваного строку використання – мають використовуватись більше від одного облікового періоду.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» дає таке тлумачення даної категорії: *основні засоби* – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в 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 становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік)*.

Об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям для нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначень, що мають для обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.

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

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

Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися установою або з їх використанням будуть виконуватися основні функції та завдання бюджетних установ.

Строк корисної (очікуваної) експлуатації основних засобів установи встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання активу. У межах одного головного розпорядника бюджетних коштів на однотипні основні засоби встановлюється єдиний строк їх корисної експлуатації.

До основних засобів належать незалежно від вартості:

- сільськогосподарські машини та знаряддя;
- будівельний механізований інструмент;
- усі види засобів пересування, призначені для переміщення людей і вантажів;
- документація з типового проектування.

Для більш ефективного обліку основних засобів слід обґрунтовано їх класифікувати за найважливішими економічними і технічними ознаками.

Класифікація основних засобів

Основні засоби в Україні можна згрупувати за їх функціональним призначенням, за галузевою ознакою, за використанням, за ознакою належності, за натурально-матеріальним складом.

За функціональним призначенням розрізняють:

- *виробничі* – основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини та обладнання, робочі машини та обладнання тощо), що діють у сфері матеріального виробництва;
- *невиробничі основні засоби*, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва й призначені в основному для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб трудящих (будови, споруди, обладнання, машини, апарати тощо), які використовуються у невиробничій сфері.

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

Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися установою або з їх використанням будуть виконуватися основні функції та завдання бюджетних установ.

Строк корисної (очікуваної) експлуатації основних засобів установи встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання активу. У межах одного головного розпорядника бюджетних коштів на однотипні основні засоби встановлюється єдиний строк їх корисної експлуатації.

До основних засобів належать незалежно від вартості:

- сільськогосподарські машини та знаряддя;
- будівельний механізований інструмент;
- усі види засобів пересування, призначені для переміщення людей і вантажів;
- документація з типового проектування.

Для більш ефективного обліку основних засобів слід обґрунтовано їх класифікувати за найважливішими економічними і технічними ознаками.

Класифікація основних засобів

Основні засоби в Україні можна згрупувати за їх функціональним призначенням, за галузевою ознакою, за використанням, за ознакою належності, за натурально-матеріальним складом.

За функціональним призначенням розрізняють:

- *виробничі* – основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини та обладнання, робочі машини та обладнання тощо), що діють у сфері матеріального виробництва;
- *невиробничі основні засоби*, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва й призначені в основному для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб трудящих (будови, споруди, обладнання, машини, апарати тощо), які використовуються у невиробничій сфері.

За галузевою ознакою основні засоби поділяються на: промислові, будівельні, сільськогосподарські, транспортні, зв'язку тощо.

За використанням основні засоби поділяються на:

- діючі (всі основні засоби, що використовуються у господарстві);
- недіючі (ті, що не використовуються у даний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємств або окремих цехів);
- запасні (різне устаткування, що знаходиться в резерві й призначене для зміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються).

Істотне значення в обліку основних засобів має розподіл їх за ознакою належності на власні й орендовані.

Власні засоби можуть складатися із Статутного (пайового, акціонерного) капіталу, додаткового капіталу з відповідних джерел на розширення роботи підприємства, власних прибутків, цільового фінансування і цільових надходжень.

Види вартості основних засобів

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінки розрізняють такі види їх вартості:

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- залишкова вартість;
- справедлива вартість;
- вартість, яка амортизується;
- ліквідаційна вартість.

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

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів.

Справедлива вартість – ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки, яку, як правило, визначають професійні оцінювачі.

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

За галузевою ознакою основні засоби поділяються на: промислові, будівельні, сільськогосподарські, транспортні, зв'язку тощо.

За використанням основні засоби поділяються на:

- діючі (всі основні засоби, що використовуються у господарстві);
- недіючі (ті, що не використовуються у даний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємств або окремих цехів);
- запасні (різне устаткування, що знаходиться в резерві й призначене для зміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються).

Істотне значення в обліку основних засобів має розподіл їх за ознакою належності на власні й орендовані.

Власні засоби можуть складатися із Статутного (пайового, акціонерного) капіталу, додаткового капіталу з відповідних джерел на розширення роботи підприємства, власних прибутків, цільового фінансування і цільових надходжень.

Види вартості основних засобів

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінки розрізняють такі види їх вартості:

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- залишкова вартість;
- справедлива вартість;
- вартість, яка амортизується;
- ліквідаційна вартість.

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

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів.

Справедлива вартість – ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки, яку, як правило, визначають професійні оцінювачі.

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

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

Рахунки в Плані рахунків відповідають класифікації, наведеній у П(с)БО 7 «Основні засоби»:

- основні засоби (рахунок 10);
- інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11).

Крім того, основні засоби поділяються на об'єкти, які підлягають амортизації, і на об'єкти, по яким амортизація не нараховується (земля).

8.1.2. Первинний облік основних засобів

Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити: контроль за зберіганням основних засобів; своєчасне, правильне документальне відображення в обліку надходження основних засобів, їх внутрішнього переміщення із цеху в цех, із складу в склад тощо, ефективне використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безкоштовна передача); своєчасне (щомісячне) відображення в обліку зносу (амортизація) основних засобів; відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів; виявлення зайвих та морально застарілих основних засобів.

При організації документального оформлення обліку основних засобів *слід керуватися такими нормативними Актами.*

- 1) Наказом Міністерства статистики України № 352 від 09.12.1995 р. «Про затвердження типових форм первинного обліку». Цим наказом Міністерство статистики затвердило типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів, які введені в дію з 1 січня 1996 року.
- 2) Переліком типових документів (Наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України № 41 від 0.07.98 р.).

Первинний облік оформляють документами, які наведено в таблиці 8.1.

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

Рахунки в Плані рахунків відповідають класифікації, наведеній у П(с)БО 7 «Основні засоби»:

- основні засоби (рахунок 10);
- інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11).

Крім того, основні засоби поділяються на об'єкти, які підлягають амортизації, і на об'єкти, по яким амортизація не нараховується (земля).

8.1.2. Первинний облік основних засобів

Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити: контроль за зберіганням основних засобів; своєчасне, правильне документальне відображення в обліку надходження основних засобів, їх внутрішнього переміщення із цеху в цех, із складу в склад тощо, ефективне використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безкоштовна передача); своєчасне (щомісячне) відображення в обліку зносу (амортизація) основних засобів; відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів; виявлення зайвих та морально застарілих основних засобів.

При організації документального оформлення обліку основних засобів *слід керуватися такими нормативними Актами.*

- 1) Наказом Міністерства статистики України № 352 від 09.12.1995 р. «Про затвердження типових форм первинного обліку». Цим наказом Міністерство статистики затвердило типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів, які введені в дію з 1 січня 1996 року.
- 2) Переліком типових документів (Наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України № 41 від 0.07.98 р.).

Первинний облік оформляють документами, які наведено в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1

Первинні документи для обліку основних засобів

№ форми	Назва форми
1	2
03-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
03-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів
03-3	Акт на списання основних засобів
03-4	Акт на списання автотранспортних машин
03-5	Акт на установку, пуск, демонтаж будівельної машини
03-6	Інвентарна картка обліку основних засобів
03-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів
03-8	Картка обліку руху основних засобів
03-9	Інвентарний список основних засобів
03-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
03-15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)
03-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту

Форма 03-1 застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів і для обліку введених в експлуатацію; для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного цеху (відділу, дільниці) до іншого, а також для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству. При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія, яка призначається розпорядженням (наказом) керівника підприємства. Акт складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акта, яким оформлюється приймання декількох об'єктів основних засобів дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання і т. д., якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці. При передачі основних засобів іншому підприємству акт складається в двох примірниках (для підприємства, яке отримує і яке здає основні засоби). При оформ-

Таблиця 8.1

Первинні документи для обліку основних засобів

№ форми	Назва форми
1	2
03-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
03-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів
03-3	Акт на списання основних засобів
03-4	Акт на списання автотранспортних машин
03-5	Акт на установку, пуск, демонтаж будівельної машини
03-6	Інвентарна картка обліку основних засобів
03-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів
03-8	Картка обліку руху основних засобів
03-9	Інвентарний список основних засобів
03-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
03-15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)
03-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту

Форма 03-1 застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів і для обліку введених в експлуатацію; для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного цеху (відділу, дільниці) до іншого, а також для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству. При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія, яка призначається розпорядженням (наказом) керівника підприємства. Акт складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акта, яким оформлюється приймання декількох об'єктів основних засобів дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання і т. д., якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці. При передачі основних засобів іншому підприємству акт складається в двох примірниках (для підприємства, яке отримує і яке здає основні засоби). При оформ-

ленні внутрішнього переміщення основних засобів акт також складається в двох примірниках у тому відділі, який здає основні засоби.

Форму ОЗ-2 застосовують для оформлення приймання-здачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації. Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує інше підприємство, то акт складається в двох примірниках (другий примірник передається підприємству, що здійснило ремонт основних засобів). При виконанні ремонту, реконструкції та модернізації господарським способом, акт складається в одному примірнику.

Форма ОЗ-3 застосовується для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації. Акт складається в двох примірниках комісією, що затверджена наказом керівника підприємства. Витрати по ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання і т. п. відображають в акті в розділі «Розрахунок результатів списання об'єктів».

Форма ОЗ-6 застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Форма містить у собі дані про технічні особливості об'єкта, норми амортизаційних відрахувань та ін. Традиційно ведеться форма ОЗ-6 в одному примірнику в бухгалтерії, проте існує варіант побудови обліку з веденням двох примірників цих форм: один – у бухгалтерії, другий – в місцях експлуатації основних засобів замість ОЗ-9.

Форма ОЗ-7 застосовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії з метою контролю за збереженням карток.

Форма ОЗ-8 застосовується при ручній обробці облікової інформації для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах. Відкривається бухгалтерії в одному примірнику.

Інвентарний список основних засобів (ф. ОЗ-9) застосовується для пооб'єктного обліку основних засобів у місцях їх заходження (експлуатації) за матеріально відповідальними особами. Інвентарні списки підлягають періодичному (не менше двох разів на рік) звірянню із записами в інвентарних картках обліку основних засобів (ф. ОЗ-6).

Форми ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16 використовуються для розрахунку амортизації основних засобів. На жаль, ці форми є надто громіздкими, однак це єдині реєстри для розрахунку амортизації при будь-якій формі ведення бухгалтерського обліку в умовах ручної

ленні внутрішнього переміщення основних засобів акт також складається в двох примірниках у тому відділі, який здає основні засоби.

Форму ОЗ-2 застосовують для оформлення приймання-здачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації. Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує інше підприємство, то акт складається в двох примірниках (другий примірник передається підприємству, що здійснило ремонт основних засобів). При виконанні ремонту, реконструкції та модернізації господарським способом, акт складається в одному примірнику.

Форма ОЗ-3 застосовується для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації. Акт складається в двох примірниках комісією, що затверджена наказом керівника підприємства. Витрати по ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання і т. п. відображають в акті в розділі «Розрахунок результатів списання об'єктів».

Форма ОЗ-6 застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Форма містить у собі дані про технічні особливості об'єкта, норми амортизаційних відрахувань та ін. Традиційно ведеться форма ОЗ-6 в одному примірнику в бухгалтерії, проте існує варіант побудови обліку з веденням двох примірників цих форм: один – у бухгалтерії, другий – в місцях експлуатації основних засобів замість ОЗ-9.

Форма ОЗ-7 застосовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії з метою контролю за збереженням карток.

Форма ОЗ-8 застосовується при ручній обробці облікової інформації для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах. Відкривається бухгалтерії в одному примірнику.

Інвентарний список основних засобів (ф. ОЗ-9) застосовується для пооб'єктного обліку основних засобів у місцях їх заходження (експлуатації) за матеріально відповідальними особами. Інвентарні списки підлягають періодичному (не менше двох разів на рік) звірянню із записами в інвентарних картках обліку основних засобів (ф. ОЗ-6).

Форми ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16 використовуються для розрахунку амортизації основних засобів. На жаль, ці форми є надто громіздкими, однак це єдині реєстри для розрахунку амортизації при будь-якій формі ведення бухгалтерського обліку в умовах ручної

обробки інформації. Лише при застосуванні журнально-ордерної форми обліку замість зазначених форм для розрахунку амортизації можна застосовувати розробну таблицю.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного й аналітичного обліку та звітністю.

8.1.3. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів

Для обліку основних засобів Планом рахунків передбачені рахунки: № 10 «Основні засоби» і № 13 «Знос необоротних активів». Виділений рахунок

№ 11 «Інші необоротні активи», сальдо якого разом з сальдо рахунка № 10 «Основні засоби» відображаються в балансі загальною сумою за статтею «Основні засоби».

Бухгалтерський облік основних засобів, що використовуються у виробничій діяльності підприємств, за сумою витрат, пов'язаних із виготовленням, придбанням, доставкою, спорудженням, встановленням, страхуванням під час транспортування, державною реєстрацією, реконструкцією, модернізацією основних засобів, ведеться на рахунку № 10 «Основні засоби» із застосуванням субрахунків (рахунків другого порядку).

На субрахунку №101 «Земельні ділянки» ведеться облік земельних ділянок.

На субрахунку № 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» ведеться облік капітальних вкладень на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

На субрахунку № 103 «Будинки та споруди» ведеться облік руху та наявності будівель, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, включаючи частини будівель.

На субрахунку № 104 «Машини та обладнання», № 105 «Транспортні засоби», № 106 «Інструменти, прилади та інвентар» ведеться облік руху та наявності автомобілів включаючи вузли і запасні частини, якими вони комплектуються (двигуни, мости, запасні колеса, підйомники, інструмент, інвентар тощо), меблів, побутових електронних, оптичних, електромеханічних приладів та інструментів, електронно-обчислювальних та інших машин для автоматичної обробки інформації, інформаційних систем, телефонів, мікрофонів, рацій, іншого конторського (офісного) обладнання, устаткування та приладдя до них.

обробки інформації. Лише при застосуванні журнально-ордерної форми обліку замість зазначених форм для розрахунку амортизації можна застосовувати розробну таблицю.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного й аналітичного обліку та звітністю.

8.1.3. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів

Для обліку основних засобів Планом рахунків передбачені рахунки: № 10 «Основні засоби» і № 13 «Знос необоротних активів». Виділений рахунок

№ 11 «Інші необоротні активи», сальдо якого разом з сальдо рахунка № 10 «Основні засоби» відображаються в балансі загальною сумою за статтею «Основні засоби».

Бухгалтерський облік основних засобів, що використовуються у виробничій діяльності підприємств, за сумою витрат, пов'язаних із виготовленням, придбанням, доставкою, спорудженням, встановленням, страхуванням під час транспортування, державною реєстрацією, реконструкцією, модернізацією основних засобів, ведеться на рахунку № 10 «Основні засоби» із застосуванням субрахунків (рахунків другого порядку).

На субрахунку №101 «Земельні ділянки» ведеться облік земельних ділянок.

На субрахунку № 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» ведеться облік капітальних вкладень на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

На субрахунку № 103 «Будинки та споруди» ведеться облік руху та наявності будівель, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, включаючи частини будівель.

На субрахунку № 104 «Машини та обладнання», № 105 «Транспортні засоби», № 106 «Інструменти, прилади та інвентар» ведеться облік руху та наявності автомобілів включаючи вузли і запасні частини, якими вони комплектуються (двигуни, мости, запасні колеса, підйомники, інструмент, інвентар тощо), меблів, побутових електронних, оптичних, електромеханічних приладів та інструментів, електронно-обчислювальних та інших машин для автоматичної обробки інформації, інформаційних систем, телефонів, мікрофонів, рацій, іншого конторського (офісного) обладнання, устаткування та приладдя до них.

На субрахунках № 107 «Робоча і продуктивна худоба», № 108 «Багаторічні насадження» здійснюється облік відповідно робочої і продуктивної худоби, багаторічних насаджень.

На субрахунку № 109 «Інші основні засоби» ведеться облік руху і наявності інших основних засобів, що не відображені на субрахунках № 101–108.

У Плані рахунків для окремих видів основних засобів застосовується специфічний або спрощений порядок обліку. Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), термін експлуатації яких перевищує один рік, відображаються у складі необоротних активів на субрахунку № 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», по яких нараховується знос. У Балансі сальдо рахунків № 10 «Основні засоби» і № 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображається загальною сумою за статтею «Основні засоби».

Синтетичний облік ведеться в журналі-ордері № 4. В цьому журналі вказується назва об'єкта, що поступив або вибув, первісна вартість, знос, залишкова вартість.

Кореспонденції рахунків з обліку придбання основних засобів наведено в таблиці 8.2.

Таблиця 8.2

Придбання основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано основні засоби за договором постачання	15	63
2	Відображено суму ПДВ, яка включена до вартості меблів	641	63
3	Проведено оплату за договором постачання	63	31
4	Витрати на транспортування основних засобів	15	63
5	Відображено суму ПДВ у складі транспортних витрат	641	63
6	Витрати зі складання та встановлення основних засобів	15	66, 65
7	Проведено оплату транспортних послуг	63	31
8	Зарахування ОЗ до об'єктів основних засобів	10, 11	15

На субрахунках № 107 «Робоча і продуктивна худоба», № 108 «Багаторічні насадження» здійснюється облік відповідно робочої і продуктивної худоби, багаторічних насаджень.

На субрахунку № 109 «Інші основні засоби» ведеться облік руху і наявності інших основних засобів, що не відображені на субрахунках № 101–108.

У Плані рахунків для окремих видів основних засобів застосовується специфічний або спрощений порядок обліку. Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), термін експлуатації яких перевищує один рік, відображаються у складі необоротних активів на субрахунку № 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», по яких нараховується знос. У Балансі сальдо рахунків № 10 «Основні засоби» і № 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображається загальною сумою за статтею «Основні засоби».

Синтетичний облік ведеться в журналі-ордері № 4. В цьому журналі вказується назва об'єкта, що поступив або вибув, первісна вартість, знос, залишкова вартість.

Кореспонденції рахунків з обліку придбання основних засобів наведено в таблиці 8.2.

Таблиця 8.2

Придбання основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано основні засоби за договором постачання	15	63
2	Відображено суму ПДВ, яка включена до вартості меблів	641	63
3	Проведено оплату за договором постачання	63	31
4	Витрати на транспортування основних засобів	15	63
5	Відображено суму ПДВ у складі транспортних витрат	641	63
6	Витрати зі складання та встановлення основних засобів	15	66, 65
7	Проведено оплату транспортних послуг	63	31
8	Зарахування ОЗ до об'єктів основних засобів	10, 11	15

Кореспонденції з обліку вибуття основних засобів наведені в таблиці 8.3.

Таблиця 8.3

Порядок відображення в бухгалтерському обліку вибуття об'єктів основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт.	Кт.
1	Відображено дохід від продажу основних засобів	377	742
2	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	742	64
3	Списаний знос основних засобів	131	10, 11
4	Списана залишкова вартість основних засобів	286	10, 11
5	Отримана виручка від покупця	311	377

Аналітичний облік основних засобів ведеться по кожному об'єкту за допомогою карток обліку руху основних засобів (форма № 03–8) – загальних для будов і споруд, а також для машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентаря, замість № 03–6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» (для будов і споруд) і № 03–7 «Опис інвентарних карток обліку основних засобів» (для машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентаря).

Кожному об'єкту основних засобів присвоюється інвентарний номер, який зберігається за цим об'єктом протягом усього періоду його експлуатації на даному підприємстві. Він проставляється в усіх первинних документах, що оформлюють наявність і рух об'єкта: типова форма № 03–1 «Акт прийому–передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», «Акт на списання основних засобів» форма № 03–3 тощо.

На підприємствах, що мають невелику кількість об'єктів, аналітичний облік основних засобів ведуть за допомогою інвентарних книг.

Для контролю за зберіганням інвентарних карток складають в одному примірнику «Опис інвентарних карток обліку основних

Кореспонденції з обліку вибуття основних засобів наведені в таблиці 8.3.

Таблиця 8.3

Порядок відображення в бухгалтерському обліку вибуття об'єктів основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт.	Кт.
1	Відображено дохід від продажу основних засобів	377	742
2	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	742	64
3	Списаний знос основних засобів	131	10, 11
4	Списана залишкова вартість основних засобів	286	10, 11
5	Отримана виручка від покупця	311	377

Аналітичний облік основних засобів ведеться по кожному об'єкту за допомогою карток обліку руху основних засобів (форма № 03–8) – загальних для будов і споруд, а також для машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентаря, замість № 03–6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» (для будов і споруд) і № 03–7 «Опис інвентарних карток обліку основних засобів» (для машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентаря).

Кожному об'єкту основних засобів присвоюється інвентарний номер, який зберігається за цим об'єктом протягом усього періоду його експлуатації на даному підприємстві. Він проставляється в усіх первинних документах, що оформлюють наявність і рух об'єкта: типова форма № 03–1 «Акт прийому–передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», «Акт на списання основних засобів» форма № 03–3 тощо.

На підприємствах, що мають невелику кількість об'єктів, аналітичний облік основних засобів ведуть за допомогою інвентарних книг.

Для контролю за зберіганням інвентарних карток складають в одному примірнику «Опис інвентарних карток обліку основних

засобів» (типова форма № 03–7) у розрізі класифікаційних груп. Для пооб'єктного обліку основних засобів в місцях їх знаходження, експлуатації ведуться інвентарні списки основних засобів (типова форма № 03–9), в яких вказуються інвентарний номер, повна назва і первісна вартість об'єкта, вибуття (переміщення).

Аналітичний облік основних засобів відображає технічну та економічну характеристики об'єкта, його місцезнаходження, первісну оцінку і переоцінку (індексацію), а також норму, амортизаційних відрахувань (норму зносу). В аналітичному обліку відображають усі зміни, що сталися за час експлуатації основних засобів.

Бухгалтерський облік витрат на виготовлення, спорудження, придбання інвентарних об'єктів основних засобів, реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння, а також витрат на розвідку (дорозвідку) та облаштування будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин (по кожному кар'єру, шахті, свердловині) здійснюється на рахунок № 15 «Капітальні інвестиції».

Бухгалтерський облік зносу необоротних активів ведеться на пасивному рахунку № 13 «Знос необоротних активів», на якому відкрито субрахунки: № 131 «Знос основних засобів».

№ 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» № 133 «Знос нематеріальних активів». Нарахування зносу здійснюється за рахунок витрат виробництва (витрат обігу у торгівлі). Документами, що підтверджують право на списування нарахованого зносу на витрати, є Акт введення в експлуатацію основних засобів. Облік операцій наведено у таблиці 8.3.

8.1.4. Облік капітальних інвестицій

Основні засоби постійно потребують уваги з метою підтримки їх у належному для використання стані. Це обумовлює понесення підприємством витрат на ремонти і технічне обслуговування об'єктів основних засобів, а також на постійне їх оновлення.

Капітальні інвестиції – це витрати на капітальне будівництво, придбання (виготовлення власними силами) основних засобів, придбання чи виготовлення інших необоротних матеріальних активів, придбання чи виготовлення нематеріальних активів, а також формування основного стада, які здійснюються в даному періоді з метою отримати економічні вигоди в майбутньому.

Від капітальних інвестицій слід відрізнити витрати на капітальний ремонт. Якщо за рахунок капітальних інвестицій прово-

засобів» (типова форма № 03–7) у розрізі класифікаційних груп. Для пооб'єктного обліку основних засобів в місцях їх знаходження, експлуатації ведуться інвентарні списки основних засобів (типова форма № 03–9), в яких вказуються інвентарний номер, повна назва і первісна вартість об'єкта, вибуття (переміщення).

Аналітичний облік основних засобів відображає технічну та економічну характеристики об'єкта, його місцезнаходження, первісну оцінку і переоцінку (індексацію), а також норму, амортизаційних відрахувань (норму зносу). В аналітичному обліку відображають усі зміни, що сталися за час експлуатації основних засобів.

Бухгалтерський облік витрат на виготовлення, спорудження, придбання інвентарних об'єктів основних засобів, реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння, а також витрат на розвідку (дорозвідку) та облаштування будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин (по кожному кар'єру, шахті, свердловині) здійснюється на рахунок № 15 «Капітальні інвестиції».

Бухгалтерський облік зносу необоротних активів ведеться на пасивному рахунку № 13 «Знос необоротних активів», на якому відкрито субрахунки: № 131 «Знос основних засобів».

№ 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» № 133 «Знос нематеріальних активів». Нарахування зносу здійснюється за рахунок витрат виробництва (витрат обігу у торгівлі). Документами, що підтверджують право на списування нарахованого зносу на витрати, є Акт введення в експлуатацію основних засобів. Облік операцій наведено у таблиці 8.3.

8.1.4. Облік капітальних інвестицій

Основні засоби постійно потребують уваги з метою підтримки їх у належному для використання стані. Це обумовлює понесення підприємством витрат на ремонти і технічне обслуговування об'єктів основних засобів, а також на постійне їх оновлення.

Капітальні інвестиції – це витрати на капітальне будівництво, придбання (виготовлення власними силами) основних засобів, придбання чи виготовлення інших необоротних матеріальних активів, придбання чи виготовлення нематеріальних активів, а також формування основного стада, які здійснюються в даному періоді з метою отримати економічні вигоди в майбутньому.

Від капітальних інвестицій слід відрізнити витрати на капітальний ремонт. Якщо за рахунок капітальних інвестицій прово-

диться відновлення та розширення основних засобів, то за рахунок капітального ремонту основні засоби лише підтримуються в працездатному стані.

Класифікують капітальні інвестиції за видами планування та за їх структурою.

За видами планування їх поділяють на *централізовані* і *нецентралізовані*.

Централізовані капітальні інвестиції – це кошти, які асигнують на капітальне будівництво з державного бюджету.

Нецентралізовані капітальні інвестиції визначаються планами підприємств, населення і здійснюються за рахунок їхніх власних коштів.

За структурою на підприємствах виділяють капітальні інвестиції:

- на капітальне будівництво;
- придбання (виготовлення) основних засобів;
- придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів;
- придбання (виготовлення) нематеріальних активів;
- формування основного стада.

До капітальних інвестицій на придбання (виготовлення) основних засобів відносять: придбання обладнання, що не потребує монтажу; придбання обладнання, що вимагає монтажу; придбання виробничого інструменту, вимірювальних, випробувальних та інших приладів і інвентаря, що відносяться до основних засобів; придбання малоцінних і швидкозношуваних предметів в тих випадках, коли їх придбання передбачене за рахунок капітальних інвестицій.

До капітальних інвестицій на придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів відносять витрати на придбання або виготовлення матеріальних активів, які враховуються на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

До капітальних інвестицій на придбання (виготовлення) нематеріальних активів відносять витрати на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

В сільськогосподарському виробництві особливу групу являють капітальні інвестиції з формування основного стада. До капітальних інвестицій з формування основного стада відносять витрати на формування основного стада робочої та продуктивної худоби (довгострокових біологічних активів).

диться відновлення та розширення основних засобів, то за рахунок капітального ремонту основні засоби лише підтримуються в працездатному стані.

Класифікують капітальні інвестиції за видами планування та за їх структурою.

За видами планування їх поділяють на *централізовані* і *нецентралізовані*.

Централізовані капітальні інвестиції – це кошти, які асигнують на капітальне будівництво з державного бюджету.

Нецентралізовані капітальні інвестиції визначаються планами підприємств, населення і здійснюються за рахунок їхніх власних коштів.

За структурою на підприємствах виділяють капітальні інвестиції:

- на капітальне будівництво;
- придбання (виготовлення) основних засобів;
- придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів;
- придбання (виготовлення) нематеріальних активів;
- формування основного стада.

До капітальних інвестицій на придбання (виготовлення) основних засобів відносять: придбання обладнання, що не потребує монтажу; придбання обладнання, що вимагає монтажу; придбання виробничого інструменту, вимірювальних, випробувальних та інших приладів і інвентаря, що відносяться до основних засобів; придбання малоцінних і швидкозношуваних предметів в тих випадках, коли їх придбання передбачене за рахунок капітальних інвестицій.

До капітальних інвестицій на придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів відносять витрати на придбання або виготовлення матеріальних активів, які враховуються на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

До капітальних інвестицій на придбання (виготовлення) нематеріальних активів відносять витрати на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

В сільськогосподарському виробництві особливу групу являють капітальні інвестиції з формування основного стада. До капітальних інвестицій з формування основного стада відносять витрати на формування основного стада робочої та продуктивної худоби (довгострокових біологічних активів).

До складу капітальних інвестицій включаються затрати на будівельно-монтажні роботи, придбання устаткування, машин, механізмів, інструментів, інвентаря, інші капітальні роботи і затрати на проектно-розвідувальну діяльність, на утримання апарату управління і технічного нагляду, на відведення земельних ділянок тощо.

Галузеву структуру капітальних інвестицій характеризує їх розподіл за галузями економіки. За цією ознакою виділяються капітальні вкладення у відтворення основних засобів торгівлі, громадського харчування, сільського господарства, промисловості, транспорту, закладів освіти, охорони здоров'я тощо. Територіальна структура капітальних інвестицій означає розподіл витрат, пов'язаних із створенням нових, розширенням та модернізацією діючих основних засобів, за регіонами їх розміщення.

8.1.5. Облік амортизації

Економічна суть амортизації та процесу оновлення основних засобів. Основні засоби протягом свого тривалого функціонування зазнають фізичного (матеріального) і економічного спрацювання, а також техніко-економічного старіння.

Під фізичним (матеріальним) спрацюванням основних виробничих фондів розуміють явище втрачання ними своїх первісних техніко-експлуатаційних якостей, тобто споживної вартості, що призводить до поступового зменшення їх реальної вартості – економічного спрацювання. На швидкість і розміри фізичного спрацювання основних фондів впливають їх надійність та довговічність, рівень екстенсивного і інтенсивного використання, особливості технологічних процесів, якість технічного догляду і ремонтного обслуговування, кваліфікація робітників та інші організаційно-технічні фактори.

Ступінь фізичного спрацювання окремої одиниці засобів праці можна визначити двома розрахунковими методами:

- 1) за строком її експлуатації (шляхом зіставлення фактичної і нормативної величин з урахуванням ліквідаційної вартості);
- 2) за даними обстеження технічного стану відносної величини економічного спрацювання, тобто відношення їх вартості, перенесеної на вартість виготовлюваної продукції, до загальної балансової вартості.

Техніко-економічне старіння основних фондів – це процес знецінення діючих засобів праці до настання повного фізичного спра-

До складу капітальних інвестицій включаються затрати на будівельно-монтажні роботи, придбання устаткування, машин, механізмів, інструментів, інвентаря, інші капітальні роботи і затрати на проектно-розвідувальну діяльність, на утримання апарату управління і технічного нагляду, на відведення земельних ділянок тощо.

Галузеву структуру капітальних інвестицій характеризує їх розподіл за галузями економіки. За цією ознакою виділяються капітальні вкладення у відтворення основних засобів торгівлі, громадського харчування, сільського господарства, промисловості, транспорту, закладів освіти, охорони здоров'я тощо. Територіальна структура капітальних інвестицій означає розподіл витрат, пов'язаних із створенням нових, розширенням та модернізацією діючих основних засобів, за регіонами їх розміщення.

8.1.5. Облік амортизації

Економічна суть амортизації та процесу оновлення основних засобів. Основні засоби протягом свого тривалого функціонування зазнають фізичного (матеріального) і економічного спрацювання, а також техніко-економічного старіння.

Під фізичним (матеріальним) спрацюванням основних виробничих фондів розуміють явище втрачання ними своїх первісних техніко-експлуатаційних якостей, тобто споживної вартості, що призводить до поступового зменшення їх реальної вартості – економічного спрацювання. На швидкість і розміри фізичного спрацювання основних фондів впливають їх надійність та довговічність, рівень екстенсивного і інтенсивного використання, особливості технологічних процесів, якість технічного догляду і ремонтного обслуговування, кваліфікація робітників та інші організаційно-технічні фактори.

Ступінь фізичного спрацювання окремої одиниці засобів праці можна визначити двома розрахунковими методами:

- 1) за строком її експлуатації (шляхом зіставлення фактичної і нормативної величин з урахуванням ліквідаційної вартості);
- 2) за даними обстеження технічного стану відносної величини економічного спрацювання, тобто відношення їх вартості, перенесеної на вартість виготовлюваної продукції, до загальної балансової вартості.

Техніко-економічне старіння основних фондів – це процес знецінення діючих засобів праці до настання повного фізичного спра-

цювання під впливом науково–технічного прогресу. Воно характеризується втрачанням засобами праці своєї споживної вартості внаслідок удосконалення застосовуваних та створення нових засобів виробництва, впровадження принципово нової технології, старіння вироблюваної продукції. Старіння властиве перш за все знаряддям праці та транспортним засобам, пов'язане з реальними економічними збитками для підприємств, що експлуатують застарілу техніку.

Фізичне спрацювання та техніко-економічне старіння основних засобів можна усунути частково або повністю, застосовуючи різні форми відтворення. Між окремими видами спрацювання і старіння засобів праці та формами їх відшкодування існує певний взаємозв'язок. Види фізичного спрацювання і техніко-економічного старіння засобів праці та форми їх усунення показано на рис. 8.1.

Однією з важливих економічних і облікових категорій є амортизація.

Амортизація основних засобів – це процес перенесення авансової ранише вартості усіх видів засобів праці на вартість виготовленої продукції з метою її повного відшкодування.

Амортизації підлягають усі основні виробничі засоби, за винятком законсервованих і отриманих в оперативну оренду.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» під амортизацією розуміють систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

У зв'язку з цим слід визначити поняття: «вартість, яка амортизується» і термін «корисного використання (експлуатації)».

Термін корисного використання (експлуатації) – це очікуваний період часу, протягом якого основні засоби використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде вироблено очікуваний обсяг продукції. Тобто термін експлуатації може визначатися як кількістю років, так і кількістю одиниць продукції.

При визначенні строку корисного використання слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта з урахуванням його потужності або продуктивності;
- передбачуваний фізичний і моральний знос;
- правові обмеження щодо термінів використання.

цювання під впливом науково–технічного прогресу. Воно характеризується втрачанням засобами праці своєї споживної вартості внаслідок удосконалення застосовуваних та створення нових засобів виробництва, впровадження принципово нової технології, старіння вироблюваної продукції. Старіння властиве перш за все знаряддям праці та транспортним засобам, пов'язане з реальними економічними збитками для підприємств, що експлуатують застарілу техніку.

Фізичне спрацювання та техніко-економічне старіння основних засобів можна усунути частково або повністю, застосовуючи різні форми відтворення. Між окремими видами спрацювання і старіння засобів праці та формами їх відшкодування існує певний взаємозв'язок. Види фізичного спрацювання і техніко-економічного старіння засобів праці та форми їх усунення показано на рис. 8.1.

Однією з важливих економічних і облікових категорій є амортизація.

Амортизація основних засобів – це процес перенесення авансової ранише вартості усіх видів засобів праці на вартість виготовленої продукції з метою її повного відшкодування.

Амортизації підлягають усі основні виробничі засоби, за винятком законсервованих і отриманих в оперативну оренду.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» під амортизацією розуміють систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

У зв'язку з цим слід визначити поняття: «вартість, яка амортизується» і термін «корисного використання (експлуатації)».

Термін корисного використання (експлуатації) – це очікуваний період часу, протягом якого основні засоби використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде вироблено очікуваний обсяг продукції. Тобто термін експлуатації може визначатися як кількістю років, так і кількістю одиниць продукції.

При визначенні строку корисного використання слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта з урахуванням його потужності або продуктивності;
- передбачуваний фізичний і моральний знос;
- правові обмеження щодо термінів використання.

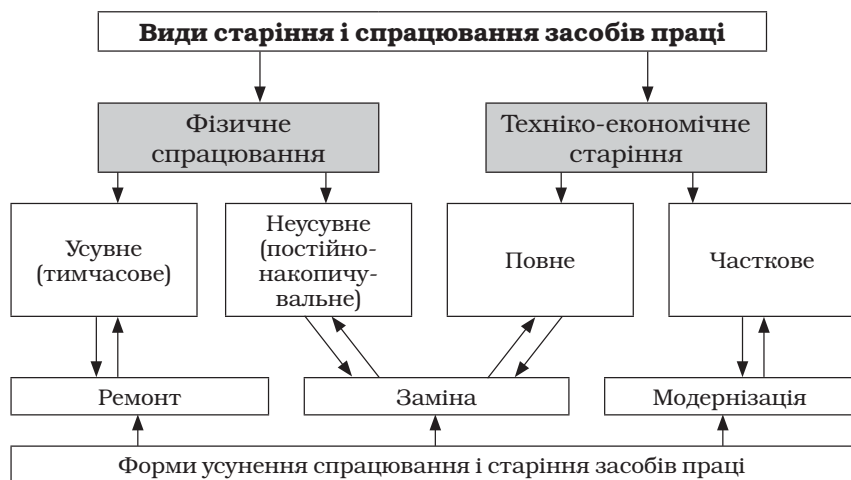


Рис. 8.1. Види фізичного спрацювання і техніко-економічного старіння засобів праці та форми їх усунення

У бухгалтерському обліку амортизація є розподілом вартості довгострокових активів протягом терміну їхнього корисного використання з метою визначення прибутку (збитку) відповідного звітного періоду, а економічна амортизація відрізняється від бухгалтерської насамперед тим, що ґрунтується на майбутніх грошових потоках, очікуваних від використання основних засобів з обліком їхньої ліквідаційної вартості наприкінці терміну корисної служби.

Методи нарахування амортизації

Метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу використання активу та зазначається в Наказі про облікову політику. Відповідно до П(С)БО 7, амортизація нараховується із застосуванням таких методів:

1) *прямолінійного*, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний

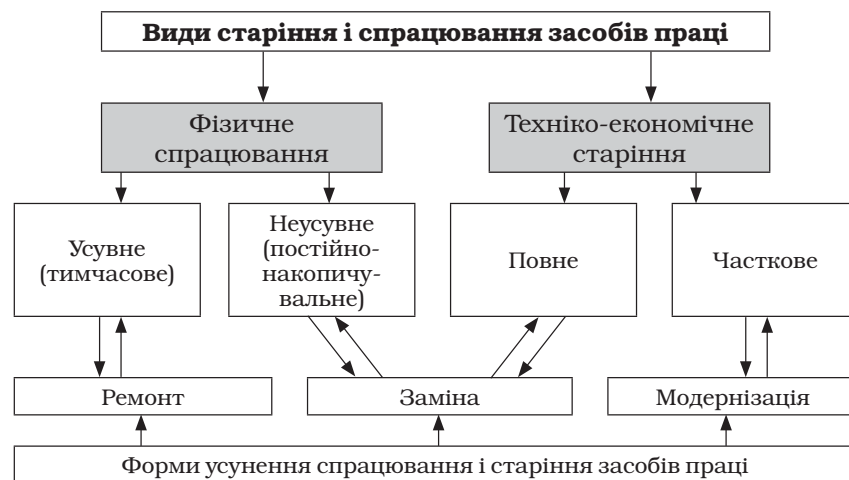


Рис. 8.1. Види фізичного спрацювання і техніко-економічного старіння засобів праці та форми їх усунення

У бухгалтерському обліку амортизація є розподілом вартості довгострокових активів протягом терміну їхнього корисного використання з метою визначення прибутку (збитку) відповідного звітного періоду, а економічна амортизація відрізняється від бухгалтерської насамперед тим, що ґрунтується на майбутніх грошових потоках, очікуваних від використання основних засобів з обліком їхньої ліквідаційної вартості наприкінці терміну корисної служби.

Методи нарахування амортизації

Метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу використання активу та зазначається в Наказі про облікову політику. Відповідно до П(С)БО 7, амортизація нараховується із застосуванням таких методів:

1) *прямолінійного*, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний

період використання об'єкта, норма амортизації визначається за формулою:

$$ПВ \frac{ЛВ}{Ст}, \quad (8.2)$$

де $ПВ$ – первісна вартість об'єкта;

$ЛВ$ – ліквідаційна вартість об'єкта;

$Ст$ – строк корисного використання.

- 2) *зменшення залишкової вартості*, відповідно до якого 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. Річну норму амортизації (у відсотках) обчислюють як різницю між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Річна норма амортизації розраховується за формулою:

$$1 - \sqrt[N]{ЛВ / ПВ}, \quad (8.3)$$

де $ПВ$ – первісна вартість об'єкта;

$ЛВ$ – ліквідаційна вартість об'єкта;

N – кількість років використання об'єкта.

- 3) *прискореного зменшення залишкової вартості*, за яким річну суму амортизації визначають як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, що обчислюється згідно зі строком корисного використання об'єкта, і подвоюється. Амортизація розраховується за формулою:

$$ЗВ \cdot На \cdot 2, \quad (8.4)$$

де $ЗВ$ – залишкова вартість;

$На$ – норма амортизації.

період використання об'єкта, норма амортизації визначається за формулою:

$$ПВ \frac{ЛВ}{Ст}, \quad (8.2)$$

де $ПВ$ – первісна вартість об'єкта;

$ЛВ$ – ліквідаційна вартість об'єкта;

$Ст$ – строк корисного використання.

- 2) *зменшення залишкової вартості*, відповідно до якого 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. Річну норму амортизації (у відсотках) обчислюють як різницю між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Річна норма амортизації розраховується за формулою:

$$1 - \sqrt[N]{ЛВ / ПВ}, \quad (8.3)$$

де $ПВ$ – первісна вартість об'єкта;

$ЛВ$ – ліквідаційна вартість об'єкта;

N – кількість років використання об'єкта.

- 3) *прискореного зменшення залишкової вартості*, за яким річну суму амортизації визначають як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, що обчислюється згідно зі строком корисного використання об'єкта, і подвоюється. Амортизація розраховується за формулою:

$$ЗВ \cdot На \cdot 2, \quad (8.4)$$

де $ЗВ$ – залишкова вартість;

$На$ – норма амортизації.

- 4) *кумулятивного*, при якому річну суму амортизації визначають як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховують діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму років його корисного використання. Сума амортизації розраховується за формулою:

$$Cз/Сч.р.в., \quad (8.5)$$

де *Cз* – сума років, що залишилась до кінця експлуатації;
С ч.р.в. – сума чисел років використання.

- 5) *виробничого*, за яким місячну суму амортизації визначають як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробничу ставку амортизації обчислюють діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) із використанням об'єкта основних засобів. Виробнича ставка визначається за формулою:

$$ПВ - ЛВ / \text{Плановий випуск продукції}, \quad (8.6)$$

де *ПВ* – первісна вартість об'єкта;
ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта.

Підприємство при нарахуванні амортизації може застосовувати положення податкового законодавства. Амортизація нараховується на всі об'єкти основних засобів, як виробничого, так і не виробничого призначення. Метод може переглядатися у разі зміни очікуваного способу отримання прибутку від його використання. Нарахування амортизації здійснюють щомісячно за кожним об'єктом упродовж строку корисного використання. При цьому метод амортизації підприємство обирає самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Характеристику цих методів наведено в додатку 3.

Нарахування зносу здійснюється на рахунок витрат підприємства. Кореспонденція рахунків з обліку основних засобів наведена в таблиці 8.4.

- 4) *кумулятивного*, при якому річну суму амортизації визначають як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховують діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму років його корисного використання. Сума амортизації розраховується за формулою:

$$Cз/Сч.р.в., \quad (8.5)$$

де *Cз* – сума років, що залишилась до кінця експлуатації;
С ч.р.в. – сума чисел років використання.

- 5) *виробничого*, за яким місячну суму амортизації визначають як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробничу ставку амортизації обчислюють діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) із використанням об'єкта основних засобів. Виробнича ставка визначається за формулою:

$$ПВ - ЛВ / \text{Плановий випуск продукції}, \quad (8.6)$$

де *ПВ* – первісна вартість об'єкта;
ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта.

Підприємство при нарахуванні амортизації може застосовувати положення податкового законодавства. Амортизація нараховується на всі об'єкти основних засобів, як виробничого, так і не виробничого призначення. Метод може переглядатися у разі зміни очікуваного способу отримання прибутку від його використання. Нарахування амортизації здійснюють щомісячно за кожним об'єктом упродовж строку корисного використання. При цьому метод амортизації підприємство обирає самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Характеристику цих методів наведено в додатку 3.

Нарахування зносу здійснюється на рахунок витрат підприємства. Кореспонденція рахунків з обліку основних засобів наведена в таблиці 8.4.

Таблиця 8.4

Амортизація основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Нарахована амортизація основних засобів			
1.	об'єктів виробничого призначення	23, 91	131
2.	об'єктів загальногосподарського призначення	92	13
3.	об'єктів, що забезпечують збут продукції	93	131

8.1.6. Облік оренди основних засобів

Нормативне забезпечення та основи побудови обліку:

- Цивільний кодекс України;
- Господарський кодекс України;
- Закон України «Про фінансовий лізинг»;
- П(С)БО 14 «Оренда»;
- П(С)БО 15 «Дохід»;
- П(С)БО 16 «Витрати»;
- Інструкція № 261 про застосування плану рахунків.

Бухгалтерський облік орендних операцій ведеться відповідно до П(С)БО 14 «Оренда». Відповідно до нього оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Підприємство, що взяло будь-яке майно в оренду, вважається орендарем, а той, хто надав це майно, – орендодавцем. В ролі орендодавця та орендаря можуть виступати як юридичні, так і фізичні особи.

Взаємовідносини орендаря з орендодавцем регулюються договором оренди. В ньому визначаються склад і вартість переданих в оренду об'єктів основних засобів, розмір орендної плати, тривалість оренди, обов'язки сторін по виконанню договірних умов.

Істотними умовами договору оренди є: об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням її індексації); строк, на який укладається договір оренди; орендна плата з урахуванням її індексації; порядок використання амортизаційних відрахувань; відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу.

Таблиця 8.4

Амортизація основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Нарахована амортизація основних засобів			
1.	об'єктів виробничого призначення	23, 91	131
2.	об'єктів загальногосподарського призначення	92	13
3.	об'єктів, що забезпечують збут продукції	93	131

8.1.6. Облік оренди основних засобів

Нормативне забезпечення та основи побудови обліку:

- Цивільний кодекс України;
- Господарський кодекс України;
- Закон України «Про фінансовий лізинг»;
- П(С)БО 14 «Оренда»;
- П(С)БО 15 «Дохід»;
- П(С)БО 16 «Витрати»;
- Інструкція № 261 про застосування плану рахунків.

Бухгалтерський облік орендних операцій ведеться відповідно до П(С)БО 14 «Оренда». Відповідно до нього оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Підприємство, що взяло будь-яке майно в оренду, вважається орендарем, а той, хто надав це майно, – орендодавцем. В ролі орендодавця та орендаря можуть виступати як юридичні, так і фізичні особи.

Взаємовідносини орендаря з орендодавцем регулюються договором оренди. В ньому визначаються склад і вартість переданих в оренду об'єктів основних засобів, розмір орендної плати, тривалість оренди, обов'язки сторін по виконанню договірних умов.

Істотними умовами договору оренди є: об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням її індексації); строк, на який укладається договір оренди; орендна плата з урахуванням її індексації; порядок використання амортизаційних відрахувань; відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу.

Строк оренди – період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди. Строк договору оренди визначається за погодженням сторін.

Початок строку оренди – дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду.

Дія договору оренди може бути припинена у випадку: закінчення строку, на який його було укладено; викупу (приватизації) об'єкта оренди; ліквідації суб'єкта господарювання – орендаря; загибелі (знищення) об'єкта оренди.

Договір оренди може бути розірваний за згодою сторін, при чому одностороння відмова від договору оренди не допускається.

Виходячи з умов, на яких передається в користування орендарю орендодавцем власність, оренда поділяється на операційну та фінансову.

Операційна оренда – це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними засобами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних засобів їх власнику після закінчення строку орендної угоди. При цьому право власності на орендовані основні засоби залишається в орендодавця протягом всього строку дії договору оренди.

Нарахування амортизації об'єкта операційної оренди здійснюється орендодавцем.

Фінансова оренда (фінансовий лізинг) – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- 1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди.

Строк оренди – період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди. Строк договору оренди визначається за погодженням сторін.

Початок строку оренди – дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду.

Дія договору оренди може бути припинена у випадку: закінчення строку, на який його було укладено; викупу (приватизації) об'єкта оренди; ліквідації суб'єкта господарювання – орендаря; загибелі (знищення) об'єкта оренди.

Договір оренди може бути розірваний за згодою сторін, при чому одностороння відмова від договору оренди не допускається.

Виходячи з умов, на яких передається в користування орендарю орендодавцем власність, оренда поділяється на операційну та фінансову.

Операційна оренда – це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними засобами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних засобів їх власнику після закінчення строку орендної угоди. При цьому право власності на орендовані основні засоби залишається в орендодавця протягом всього строку дії договору оренди.

Нарахування амортизації об'єкта операційної оренди здійснюється орендодавцем.

Фінансова оренда (фінансовий лізинг) – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- 1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди.

Облік основних засобів в оперативній оренді

Облік в орендодавця

Майно, передане в операційну оренду, продовжує обліковуватися на балансі орендодавця. Тому амортизацію нараховує також орендодавець. Якщо надання майна в оренду – основний (єдиний) вид діяльності підприємства, доходи обліковуються в складі «Доходу від реалізації робіт і послуг» (рахунок 703). В інших випадках такий дохід вважається «Операційним доходом» (рахунок 713).

Від формування доходу залежить визначення витрат, пов'язаних з отриманням доходу від надання майна в оренду.

Якщо дохід від оренди класифікується як операційний, то витратами в орендодавця будуть амортизаційні відрахування, що відображатимуться за дебетом на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунок 131 «Зношення основних засобів».

Якщо ж підприємство формує дохід від реалізації послуг, витрати будуть складатись з:

- амортизаційних відрахувань;
- зарплати та нарахувань на зарплату працівників, безпосередньо пов'язаних з наданням послуг з оренди;
- вартості матеріалів, які використовуються для підтримання майна в належному функціональному стані (звичайно, якщо такі витрати згідно з договором оренди несе орендодавець);
- інших витрат, пов'язаних з отриманням доходу від надання майна в оперативну оренду.

Понесені витрати обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». Наприкінці місяця відображають витрати (Д–т 903 К–т 23) разом з визнанням доходу (нарахування орендної плати: Дт 377 Кт 703) та визначають фінансовий результат:

Д–т 791 К–т 903;
Д–т 703 К–т 791;
Д–т 791 К–т 441.

Слід зазначити, що відображати доходи, а відповідно й витрати за операціями з надання майна в оренду слід:

- у відповідному звітному періоді, незалежно від надходження орендної плати;
- у періоді можливого отримання економічної вигоди (якщо

Облік основних засобів в оперативній оренді

Облік в орендодавця

Майно, передане в операційну оренду, продовжує обліковуватися на балансі орендодавця. Тому амортизацію нараховує також орендодавець. Якщо надання майна в оренду – основний (єдиний) вид діяльності підприємства, доходи обліковуються в складі «Доходу від реалізації робіт і послуг» (рахунок 703). В інших випадках такий дохід вважається «Операційним доходом» (рахунок 713).

Від формування доходу залежить визначення витрат, пов'язаних з отриманням доходу від надання майна в оренду.

Якщо дохід від оренди класифікується як операційний, то витратами в орендодавця будуть амортизаційні відрахування, що відображатимуться за дебетом на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунок 131 «Зношення основних засобів».

Якщо ж підприємство формує дохід від реалізації послуг, витрати будуть складатись з:

- амортизаційних відрахувань;
- зарплати та нарахувань на зарплату працівників, безпосередньо пов'язаних з наданням послуг з оренди;
- вартості матеріалів, які використовуються для підтримання майна в належному функціональному стані (звичайно, якщо такі витрати згідно з договором оренди несе орендодавець);
- інших витрат, пов'язаних з отриманням доходу від надання майна в оперативну оренду.

Понесені витрати обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». Наприкінці місяця відображають витрати (Д–т 903 К–т 23) разом з визнанням доходу (нарахування орендної плати: Дт 377 Кт 703) та визначають фінансовий результат:

Д–т 791 К–т 903;
Д–т 703 К–т 791;
Д–т 791 К–т 441.

Слід зазначити, що відображати доходи, а відповідно й витрати за операціями з надання майна в оренду слід:

- у відповідному звітному періоді, незалежно від надходження орендної плати;
- у періоді можливого отримання економічної вигоди (якщо

сплата орендних платежів, поставлена в умову від певної події в господарській діяльності орендаря). Тоді понесені витрати будуть акумулюватися на рахунку 39 «Витрати майбутнього періоду» й відображатимуться у складі витрат того періоду, в якому буде відображено дохід;

- у випадку, якщо отримано передоплату за оренду більш ніж за один звітний період (місяць або квартал, залежно від умов договору), така сума знайде своє відображення на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» з наступним визнанням доходу у відповідних звітних періодах (рахунок 713, 703). Такий порядок зумовлений тим, що відповідно до п. 6.3, 6.4 П(С)БО 15 «Дохід» суми попередньої оплати (авансу) не визнаються доходом звітного періоду, та п. 7 П(С)БО 16 «Витрати», згідно з яким витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Приклад 8.1

Бухгалтерський облік в орендодавця (оренда не є основним видом діяльності підприємства)

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Відображення доходу за орендою	377	713	1200
2.	Відображення зобов'язань з ПДВ	713	641	200
3.	Нарахована амортизація	949	131	800
4.	Списано на фінансовий результат витрати	791	949	800
5.	Списано на фінансовий результат суму доходу	713	791	1000
6.	Надходження орендної плати на розрахунковий рахунок	311	377	1200

сплата орендних платежів, поставлена в умову від певної події в господарській діяльності орендаря). Тоді понесені витрати будуть акумулюватися на рахунку 39 «Витрати майбутнього періоду» й відображатимуться у складі витрат того періоду, в якому буде відображено дохід;

- у випадку, якщо отримано передоплату за оренду більш ніж за один звітний період (місяць або квартал, залежно від умов договору), така сума знайде своє відображення на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» з наступним визнанням доходу у відповідних звітних періодах (рахунок 713, 703). Такий порядок зумовлений тим, що відповідно до п. 6.3, 6.4 П(С)БО 15 «Дохід» суми попередньої оплати (авансу) не визнаються доходом звітного періоду, та п. 7 П(С)БО 16 «Витрати», згідно з яким витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Приклад 8.1

Бухгалтерський облік в орендодавця (оренда не є основним видом діяльності підприємства)

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Відображення доходу за орендою	377	713	1200
2.	Відображення зобов'язань з ПДВ	713	641	200
3.	Нарахована амортизація	949	131	800
4.	Списано на фінансовий результат витрати	791	949	800
5.	Списано на фінансовий результат суму доходу	713	791	1000
6.	Надходження орендної плати на розрахунковий рахунок	311	377	1200

Приклад 8.2

**Бухгалтерський облік в орендодавця
(оренда є основним видом діяльності підприємства)**

№	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Відображення доходу з оренди	377	703	1200
2.	Відображення зобов'язань по ПДВ	703	641	200
3.	Нарахована амортизація	23	131	800
4.	Нарахована зарплата маляра*	23	66	100
5.	Нараховані нарахування на зарплату	23	65	40
6.	Списана фарба, використана на фарбування дверей приміщення	23	205	25
7.	Списані з виробничого рахунка на собівартість послуг понесені витрати	903	23	965
8.	Списана на фінансовий результат собівартість послуг	791	903	965
9.	Списана на фінансовий результат сума доходу	703	791	1000
10.	Надходження орендної плати на розрахунковий рахунок	311	377	1200

* За умови, що в договорі обов'язок щодо підтримання майна в робочому стані покладено на орендодавця

Приклад 8.3

**Відображення орендних операцій
при отриманні передоплати (передоплата отримана
за три звітні періоди)**

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Отримано попередню оплату	311	69	3600
2.	Відображення зобов'язань з ПДВ	643	641	600
3.	Нарахована амортизація звітного періоду	949	131	800
4.	Відображено дохід звітного періоду	69	713	1200
5.	Відображені податкові зобов'язання звітного періоду	713	643	200
6.	Списана на фінансовий результат сума доходу	713	791	1000
7.	Списані на фінансовий результат витрати	731	949	800

Приклад 8.2

**Бухгалтерський облік в орендодавця
(оренда є основним видом діяльності підприємства)**

№	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Відображення доходу з оренди	377	703	1200
2.	Відображення зобов'язань по ПДВ	703	641	200
3.	Нарахована амортизація	23	131	800
4.	Нарахована зарплата маляра*	23	66	100
5.	Нараховані нарахування на зарплату	23	65	40
6.	Списана фарба, використана на фарбування дверей приміщення	23	205	25
7.	Списані з виробничого рахунка на собівартість послуг понесені витрати	903	23	965
8.	Списана на фінансовий результат собівартість послуг	791	903	965
9.	Списана на фінансовий результат сума доходу	703	791	1000
10.	Надходження орендної плати на розрахунковий рахунок	311	377	1200

* За умови, що в договорі обов'язок щодо підтримання майна в робочому стані покладено на орендодавця

Приклад 8.3

**Відображення орендних операцій
при отриманні передоплати (передоплата отримана
за три звітні періоди)**

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Отримано попередню оплату	311	69	3600
2.	Відображення зобов'язань з ПДВ	643	641	600
3.	Нарахована амортизація звітного періоду	949	131	800
4.	Відображено дохід звітного періоду	69	713	1200
5.	Відображені податкові зобов'язання звітного періоду	713	643	200
6.	Списана на фінансовий результат сума доходу	713	791	1000
7.	Списані на фінансовий результат витрати	731	949	800

Облік в орендаря

Вартість об'єкта оренди орендар відображає на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», визначається відповідно до акта приймання-передачі. Інформація про доходи й витрати, пов'язані з об'єктами оперативного лізингу, відображається в примітках до фінансової звітності.

Орендні платежі за актами виконаних робіт (або відповідно до договору, якщо ним обумовлена фіксована сума та чітко зазначений період, за який мають нараховуватися платежі) відображаються у складі витрат звітного періоду. Залежно від цілей оренди витратні рахунки (91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут») залежатимуть від того, для якої мети орендується приміщення: виробничі цехи (91), офіс (92), магазин (93).

Витрати на оренду в бухгалтерському обліку слід відображати за фактом нарахування – щомісяця, щокварталу, залежно від умов договору, незалежно від оплати. Якщо приміщення фактично взято в оренду, але не використовується орендарем в господарській діяльності, такі витрати слід враховувати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» з подальшим планомірним віднесенням цих сум на витратні рахунки протягом строку оренди.

Приклад 8.4

**Відображення орендних операцій в орендаря
(орендна плата нараховується і сплачується
в кожному звітному періоді)**

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Відображена вартість об'єкта оренди, відповідно до акта приймання-передачі	01	-	85000
2.	Відображена сума орендної плати в складі витрат	91 (92,93)	685	1000
3.	Відображене право на податковий кредит з ПДВ	641	685	200
4.	Перераховано орендну плату	685	311	1200

Облік в орендаря

Вартість об'єкта оренди орендар відображає на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», визначається відповідно до акта приймання-передачі. Інформація про доходи й витрати, пов'язані з об'єктами оперативного лізингу, відображається в примітках до фінансової звітності.

Орендні платежі за актами виконаних робіт (або відповідно до договору, якщо ним обумовлена фіксована сума та чітко зазначений період, за який мають нараховуватися платежі) відображаються у складі витрат звітного періоду. Залежно від цілей оренди витратні рахунки (91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут») залежатимуть від того, для якої мети орендується приміщення: виробничі цехи (91), офіс (92), магазин (93).

Витрати на оренду в бухгалтерському обліку слід відображати за фактом нарахування – щомісяця, щокварталу, залежно від умов договору, незалежно від оплати. Якщо приміщення фактично взято в оренду, але не використовується орендарем в господарській діяльності, такі витрати слід враховувати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» з подальшим планомірним віднесенням цих сум на витратні рахунки протягом строку оренди.

Приклад 8.4

**Відображення орендних операцій в орендаря
(орендна плата нараховується і сплачується
в кожному звітному періоді)**

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Відображена вартість об'єкта оренди, відповідно до акта приймання-передачі	01	-	85000
2.	Відображена сума орендної плати в складі витрат	91 (92,93)	685	1000
3.	Відображене право на податковий кредит з ПДВ	641	685	200
4.	Перераховано орендну плату	685	311	1200

Приклад 8.5

**Відображення орендних операцій в орендаря,
якщо зроблена попередня оплата (за три звітні періоди)**

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Відображена вартість об'єкта оренди відповідно до акта приймання-передачі	01	-	85000
2.	Перерахована попередня оплата орендодавцю (3 звітні періоди)	631	311	3600
3.	Відображено суму податкового кредиту	641	644	600
4.	Відображено передоплату в складі витрат майбутніх періодів	39	631	3000
		641	644	600
5.	Відображення суми орендної плати в складі витрат звітного періоду	91	39	1000
		(92,93) 644	631	200

**Облік витрат на ремонт
та поліпшення орендованої
нерухомості**

Витрати на ремонт та поліпшення орендованого приміщення слід обліковувати з урахуванням умов договору оренди.

Обов'язок з проведення поточного ремонту покладено на орендаря, якщо інше не обумовлено договором. Обов'язок проведення капітального ремонту покладається на орендодавця, якщо інше не обумовлено договором. Отже, за згодою орендодавця, капітальний ремонт може проводити орендар. У цьому випадку орендодавець зобов'язаний відшкодувати понесені орендарем витрати.

Ремонти, які здійснюються однією із сторін договору, поділяються на

- поточний (на підтримання експлуатаційних якостей об'єкта та попередження передчасного зношення конструкцій)
- капітальний (поява нових функцій, відновлення, модернізація)

Витрати на поточний ремонт відображаються на відповідних витратних рахунках (91, 92, 93) для орендаря та (949, 23) орендодавця.

Витрати на капітальний ремонт як в орендаря, так і в орендодавця спочатку слід капіталізувати на рахунку 152 «Придбання

Приклад 8.5

**Відображення орендних операцій в орендаря,
якщо зроблена попередня оплата (за три звітні періоди)**

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Відображена вартість об'єкта оренди відповідно до акта приймання-передачі	01	-	85000
2.	Перерахована попередня оплата орендодавцю (3 звітні періоди)	631	311	3600
3.	Відображено суму податкового кредиту	641	644	600
4.	Відображено передоплату в складі витрат майбутніх періодів	39	631	3000
		641	644	600
5.	Відображення суми орендної плати в складі витрат звітного періоду	91	39	1000
		(92,93) 644	631	200

**Облік витрат на ремонт
та поліпшення орендованої
нерухомості**

Витрати на ремонт та поліпшення орендованого приміщення слід обліковувати з урахуванням умов договору оренди.

Обов'язок з проведення поточного ремонту покладено на орендаря, якщо інше не обумовлено договором. Обов'язок проведення капітального ремонту покладається на орендодавця, якщо інше не обумовлено договором. Отже, за згодою орендодавця, капітальний ремонт може проводити орендар. У цьому випадку орендодавець зобов'язаний відшкодувати понесені орендарем витрати.

Ремонти, які здійснюються однією із сторін договору, поділяються на

- поточний (на підтримання експлуатаційних якостей об'єкта та попередження передчасного зношення конструкцій)
- капітальний (поява нових функцій, відновлення, модернізація)

Витрати на поточний ремонт відображаються на відповідних витратних рахунках (91, 92, 93) для орендаря та (949, 23) орендодавця.

Витрати на капітальний ремонт як в орендаря, так і в орендодавця спочатку слід капіталізувати на рахунку 152 «Придбання

(виготовлення) основних засобів». Після закінчення капітального ремонту й оформлення всієї необхідної документації рахунок 152 кредитується в дебет рахунка 10.

В орендодавця такі витрати збільшать балансову вартість цієї будівлі, а в орендаря такі витрати сформуєть новий об'єкт групи 1, який матиме назву «Капітальний ремонт орендованої будівлі». Надалі такі витрати будуть амортизуватися.

При поверненні орендованого приміщення орендодавцю частка витрат, понесених орендарем на капітальний ремонт, залежатиме від того, чи надав орендодавець дозвіл на проведення капітального ремонту.

Якщо дозвіл був наданий, то орендар має право вимагати оплати за незамортизовану вартість капітального ремонту. При надходженні грошей або при поверненні орендодавцю об'єкта оренди, в якому проведено ремонтні роботи, слід зробити звичайні проведення, як і при продажу основних засобів.

Якщо ж капітальний ремонт здійснювався орендарем без отримання згоди орендодавця, то при поверненні об'єкта оренди орендодавцю незамортизовану частину таких витрат слід віднести одразу на рахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності». Крім того, у момент передачі будівлі орендодавцю на незамортизовану частину самостійно проведених поліпшень слід нарахувати ПДВ. Таке нарахування відображається так:

Дт 977 – Кт 641

Приклад 8.6

Повернення об'єкта оренди в кінці її строку в орендаря

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Повернено об'єкт оренди орендодавцю в кінці строку	–	01	85000
2.	Підписано акт приймання-передачі приміщення (відображено дохід від реалізації приміщень)	377	742	198
3.	Відображено податкові зобов'язання	742	641	33
4.	Списано собівартість реалізованих поліпшень	972	10	165
5.	Списано нарахований знос	13	10	800

(виготовлення) основних засобів». Після закінчення капітального ремонту й оформлення всієї необхідної документації рахунок 152 кредитується в дебет рахунка 10.

В орендодавця такі витрати збільшать балансову вартість цієї будівлі, а в орендаря такі витрати сформуєть новий об'єкт групи 1, який матиме назву «Капітальний ремонт орендованої будівлі». Надалі такі витрати будуть амортизуватися.

При поверненні орендованого приміщення орендодавцю частка витрат, понесених орендарем на капітальний ремонт, залежатиме від того, чи надав орендодавець дозвіл на проведення капітального ремонту.

Якщо дозвіл був наданий, то орендар має право вимагати оплати за незамортизовану вартість капітального ремонту. При надходженні грошей або при поверненні орендодавцю об'єкта оренди, в якому проведено ремонтні роботи, слід зробити звичайні проведення, як і при продажу основних засобів.

Якщо ж капітальний ремонт здійснювався орендарем без отримання згоди орендодавця, то при поверненні об'єкта оренди орендодавцю незамортизовану частину таких витрат слід віднести одразу на рахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності». Крім того, у момент передачі будівлі орендодавцю на незамортизовану частину самостійно проведених поліпшень слід нарахувати ПДВ. Таке нарахування відображається так:

Дт 977 – Кт 641

Приклад 8.6

Повернення об'єкта оренди в кінці її строку в орендаря

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Повернено об'єкт оренди орендодавцю в кінці строку	–	01	85000
2.	Підписано акт приймання-передачі приміщення (відображено дохід від реалізації приміщень)	377	742	198
3.	Відображено податкові зобов'язання	742	641	33
4.	Списано собівартість реалізованих поліпшень	972	10	165
5.	Списано нарахований знос	13	10	800

Облік основних засобів у фінансовій оренді

Облік в орендаря

Основні засоби, передані у фінансову оренду (лізинг), включаються до складу основних засобів орендаря.

Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Об'єкт оренди відображаємо по дебету на рахунку класу 1031 «Основні засоби у фінансовій оренді» (і т.д.) у кореспонденції з кредитом рахунка 531 «Зобов'язання з фінансової оренди».

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу. Періодом очікуваного використання об'єкта фінансової оренди є строк корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів – строк оренди або строк корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено). Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та 8 «Нематеріальні активи».

Капітальний ремонт та інші поліпшення об'єкта фінансового лізингу

Облік поліпшень

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди. Такі витрати відображаються на рахунку 15.

Облік основних засобів у фінансовій оренді

Облік в орендаря

Основні засоби, передані у фінансову оренду (лізинг), включаються до складу основних засобів орендаря.

Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Об'єкт оренди відображаємо по дебету на рахунку класу 1031 «Основні засоби у фінансовій оренді» (і т.д.) у кореспонденції з кредитом рахунка 531 «Зобов'язання з фінансової оренди».

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу. Періодом очікуваного використання об'єкта фінансової оренди є строк корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів – строк оренди або строк корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено). Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та 8 «Нематеріальні активи».

Капітальний ремонт та інші поліпшення об'єкта фінансового лізингу

Облік поліпшень

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди. Такі витрати відображаються на рахунку 15.

Поточний ремонт та витрати на підтримання об'єкта в робочому стані

Витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, поточний ремонт, сезонні роботи тощо відносяться на витрати звітного періоду. Їх слід відображати на відповідних затратних рахунках: 91,92,93,23.

Облік в орендодавця

Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів). Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця

Приклад 8.7

Бухгалтерський облік операцій з фінансової оренди в орендаря

№	Назва операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Отримано об'єкт у фінансовий лізинг	103 (104,105)	531	120000
2	Відображено податковий кредит	641*	531	20000
3	Здійснено оплату першого платежу	531	311	10000
4	Здійснено оплату другого платежу	531 952	3 1 1 311	5000 900
5	Всі решта платежів відображаються аналогічно проведенню 3			
6	Проведено поточний ремонт об'єкта власними силами	91,92,93,23 91,92,93,23 91,92,93,23	661 65 2 0 5 (207)	1100

Поточний ремонт та витрати на підтримання об'єкта в робочому стані

Витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, поточний ремонт, сезонні роботи тощо відносяться на витрати звітного періоду. Їх слід відображати на відповідних затратних рахунках: 91,92,93,23.

Облік в орендодавця

Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів). Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця

Приклад 8.7

Бухгалтерський облік операцій з фінансової оренди в орендаря

№	Назва операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Отримано об'єкт у фінансовий лізинг	103 (104,105)	531	120000
2	Відображено податковий кредит	641*	531	20000
3	Здійснено оплату першого платежу	531	311	10000
4	Здійснено оплату другого платежу	531 952	3 1 1 311	5000 900
5	Всі решта платежів відображаються аналогічно проведенню 3			
6	Проведено поточний ремонт об'єкта власними силами	91,92,93,23 91,92,93,23 91,92,93,23	661 65 2 0 5 (207)	1100

Продовження прикладу 8.7

№	Назва операції	Д-т	К-т	Сума, грн
7	Проведено поліпшення об'єкта фінансового лізингу	152 152 152	661 65 2 0 5 (207)	1100
8	Списані капітальні витрати на збільшення балансової вартості об'єкта лізингу	103 (104,105)	152	1100
9	Відображено послуги сторонньої організації з поточного ремонту об'єкта	91,92,93,23	685	500
10	Відображено податковий кредит за послугами з поточного ремонту	641	685	100
11	Сплачені послуги сторонній організації	685	311	600
12.	Відображено нарахування амортизаційних нарахувань	91,92, 93,23	13	5000

Таким чином, орендодавець визначає результат від двох операцій:

- 1) Фінансовий дохід від операції фінансової оренди. Фінансовий дохід слід відображати за дебетом рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» в кореспонденції кредитом рахунка 733 «Інші доходи від фінансових операцій».

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця.

- 2) Дохід від реалізації необоротних активів і списання об'єкта фінансового лізингу.

Такий дохід слід відображати так:

161 – 742.

Одночасно відбувається списання об'єкта з балансу:

972 – 10.

Відображення в бухгалтерському обліку орендодавця операцій з фінансової оренди

№ з/п	Назва операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображено балансову вартість об'єкта, переданого у фінансову оренду	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	10 «Основні засоби»

Продовження прикладу 8.7

№	Назва операції	Д-т	К-т	Сума, грн
7	Проведено поліпшення об'єкта фінансового лізингу	152 152 152	661 65 2 0 5 (207)	1100
8	Списані капітальні витрати на збільшення балансової вартості об'єкта лізингу	103 (104,105)	152	1100
9	Відображено послуги сторонньої організації з поточного ремонту об'єкта	91,92,93,23	685	500
10	Відображено податковий кредит за послугами з поточного ремонту	641	685	100
11	Сплачені послуги сторонній організації	685	311	600
12.	Відображено нарахування амортизаційних нарахувань	91,92, 93,23	13	5000

Таким чином, орендодавець визначає результат від двох операцій:

- 1) Фінансовий дохід від операції фінансової оренди. Фінансовий дохід слід відображати за дебетом рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» в кореспонденції кредитом рахунка 733 «Інші доходи від фінансових операцій».

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця.

- 2) Дохід від реалізації необоротних активів і списання об'єкта фінансового лізингу.

Такий дохід слід відображати так:

161 – 742.

Одночасно відбувається списання об'єкта з балансу:

972 – 10.

Відображення в бухгалтерському обліку орендодавця операцій з фінансової оренди

№ з/п	Назва операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображено балансову вартість об'єкта, переданого у фінансову оренду	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	10 «Основні засоби»

Продовження прикладу 8.8

№ з/п	Назва операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
2	Нараховано заборгованість орендарю за об'єкт, переданий у фінансову оренду	161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»	742 «Доходи від реалізації необоротних активів»
3	Відображено суму частини вартості орендованого об'єкта, яка підлягає відшкодуванню орендарем в кінці чергового періоду її погашення	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»
4	Відображено заборгованість орендаря по сплаті відсотків, яка виникає в кінці чергового періоду за користування майном, переданим в фінансову оренду	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»
5	Отримано кошти від орендаря в оплаті вартості об'єкта фінансової оренди та відсотків за користування орендованим майном	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами» 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
6.	Віднесено на фінансові результати виручку за об'єкт, переданий у фінансову оренду	742 «Доходи від реалізації необоротних активів»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»
7	Віднесено на фінансові результати відсотки за користування орендарем переданим йому майном	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	792 «Результат фінансових операцій»
8	Відображено суму ПДВ із нарахованих доходів від передачі об'єкта у фінансову оренду	64 «Розрахунки за податками й платежами»	742 «Доходи від реалізації необоротних активів»
9	Віднесено на фінансові результати балансову вартість об'єкта, переданого у фінансову оренду	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»

8.1.7. Інвентаризація основних засобів

1. Інвентаризацію основних засобів слід провадити відповідно до Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69.

До початку інвентаризації слід перевірити:

Продовження прикладу 8.8

№ з/п	Назва операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
2	Нараховано заборгованість орендарю за об'єкт, переданий у фінансову оренду	161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»	742 «Доходи від реалізації необоротних активів»
3	Відображено суму частини вартості орендованого об'єкта, яка підлягає відшкодуванню орендарем в кінці чергового періоду її погашення	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»
4	Відображено заборгованість орендаря по сплаті відсотків, яка виникає в кінці чергового періоду за користування майном, переданим в фінансову оренду	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»
5	Отримано кошти від орендаря в оплаті вартості об'єкта фінансової оренди та відсотків за користування орендованим майном	30 «Каса» 31 «Рахунки в банках»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами» 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
6.	Віднесено на фінансові результати виручку за об'єкт, переданий у фінансову оренду	742 «Доходи від реалізації необоротних активів»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»
7	Віднесено на фінансові результати відсотки за користування орендарем переданим йому майном	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	792 «Результат фінансових операцій»
8	Відображено суму ПДВ із нарахованих доходів від передачі об'єкта у фінансову оренду	64 «Розрахунки за податками й платежами»	742 «Доходи від реалізації необоротних активів»
9	Віднесено на фінансові результати балансову вартість об'єкта, переданого у фінансову оренду	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»

8.1.7. Інвентаризація основних засобів

1. Інвентаризацію основних засобів слід провадити відповідно до Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69.

До початку інвентаризації слід перевірити:

- наявність і стан реєстрів обліку (карток, книг, описів тощо);
- наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації;
- наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті установою в оренду, на зберігання, на тимчасове користування. За відсутності документів слід забезпечити їх отримання чи оформлення.

При виявленні розходжень і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації необхідно до цих документів внести відповідні виправлення й уточнення.

Під час інвентаризації комісія в обов'язковому порядку проводить перевірку відповідності технічної документації, записує в описи повні найменування цих об'єктів та їхні інвентарні номери. У разі відсутності технічної документації про це вказується в описах – у графі «Примітка».

Машини, обладнання та інші об'єкти перевіряються за заводськими номерами і заносяться в описи окремо, із зазначенням інвентарного номера.

Основні засоби записуються в описі під найменуванням відповідно з основним призначенням об'єкта.

Присвоєні об'єктам (предметам) основних засобів інвентарні номери не повинні змінюватися.

Оцінка виявлених і не врахованих з моменту проведення останньої інвентаризації об'єктів має бути проведена за дійсною вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів з оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами.

Основні засоби записуються в описі під найменуванням відповідно до основного призначення об'єкта. *Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання*, внаслідок чого змінилося його основне призначення, вноситься до опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню.

У випадках, коли проведені капітальні роботи (надбудова поверхів, прибудова нових приміщень та інше) або часткова ліквідація будівель і споруд (злам окремих конструктивних елементів) не відображені в бухгалтерському обліку, комісія повинна за відповідними документами визначити суму збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта і привести в описі дані про проведені зміни. Водночас комісія повинна встановити винних осіб і причи-

- наявність і стан реєстрів обліку (карток, книг, описів тощо);
- наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації;
- наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті установою в оренду, на зберігання, на тимчасове користування. За відсутності документів слід забезпечити їх отримання чи оформлення.

При виявленні розходжень і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації необхідно до цих документів внести відповідні виправлення й уточнення.

Під час інвентаризації комісія в обов'язковому порядку проводить перевірку відповідності технічної документації, записує в описи повні найменування цих об'єктів та їхні інвентарні номери. У разі відсутності технічної документації про це вказується в описах – у графі «Примітка».

Машини, обладнання та інші об'єкти перевіряються за заводськими номерами і заносяться в описи окремо, із зазначенням інвентарного номера.

Основні засоби записуються в описі під найменуванням відповідно з основним призначенням об'єкта.

Присвоєні об'єктам (предметам) основних засобів інвентарні номери не повинні змінюватися.

Оцінка виявлених і не врахованих з моменту проведення останньої інвентаризації об'єктів має бути проведена за дійсною вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів з оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами.

Основні засоби записуються в описі під найменуванням відповідно до основного призначення об'єкта. *Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання*, внаслідок чого змінилося його основне призначення, вноситься до опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню.

У випадках, коли проведені капітальні роботи (надбудова поверхів, прибудова нових приміщень та інше) або часткова ліквідація будівель і споруд (злам окремих конструктивних елементів) не відображені в бухгалтерському обліку, комісія повинна за відповідними документами визначити суму збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта і привести в описі дані про проведені зміни. Водночас комісія повинна встановити винних осіб і причи-

ни, з яких конструктивні зміни об'єктів не знайшли відображення в обліку.

При виявленні об'єктів (предметів), що не перебувають на обліку, а також об'єктів (предметів) з відсутніми в обліку даними, що їх характеризують, комісія повинна включити до опису відсутні відомості і технічні показники цих об'єктів (предметів).

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий опис із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що призвели ці об'єкти до стану непридатності.

Списання таких об'єктів провадиться у порядку, встановленому Типовою інструкцією про порядок списання основних засобів. Обов'язково проводиться інвентаризація:

- будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів – не менше одного разу на три роки;
- бібліотечних фондів – один раз на 5 років;
- музейних цінностей – відповідно до строків, встановлених Міністерством культури України;
- інших основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів: у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, місцевих державних адміністраціях, їхніх управліннях (відділах), виконавчих органах місцевих рад – не менше одного разу на 2 роки; в інших установах – не менше одного разу на рік.

Інвентаризація основних засобів провадиться не раніше 1 жовтня звітного року.

Обробка результатів інвентаризації полягає у регулюванні розходжень фактичної наявності основних засобів з даними бухгалтерського обліку, встановленими при інвентаризації.

Об'єкти, помилково включені до складу основних засобів, переводяться до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Неправильно використовувані норми амортизації не тягнуть за собою змін облікових даних про розмір зносу за минулі періоди (до 1-го числа місяця, в якому провадиться інвентаризація) і після уточнення слугують для правильного наступного відображення зносу.

Розходження внаслідок використання неправильно визначених коефіцієнтів індексації (переоцінки) основних засобів підлягають відображенню в обліку у встановленому порядку на суму ви-

ни, з яких конструктивні зміни об'єктів не знайшли відображення в обліку.

При виявленні об'єктів (предметів), що не перебувають на обліку, а також об'єктів (предметів) з відсутніми в обліку даними, що їх характеризують, комісія повинна включити до опису відсутні відомості і технічні показники цих об'єктів (предметів).

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий опис із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що призвели ці об'єкти до стану непридатності.

Списання таких об'єктів провадиться у порядку, встановленому Типовою інструкцією про порядок списання основних засобів. Обов'язково проводиться інвентаризація:

- будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів – не менше одного разу на три роки;
- бібліотечних фондів – один раз на 5 років;
- музейних цінностей – відповідно до строків, встановлених Міністерством культури України;
- інших основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів: у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, місцевих державних адміністраціях, їхніх управліннях (відділах), виконавчих органах місцевих рад – не менше одного разу на 2 роки; в інших установах – не менше одного разу на рік.

Інвентаризація основних засобів провадиться не раніше 1 жовтня звітного року.

Обробка результатів інвентаризації полягає у регулюванні розходжень фактичної наявності основних засобів з даними бухгалтерського обліку, встановленими при інвентаризації.

Об'єкти, помилково включені до складу основних засобів, переводяться до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Неправильно використовувані норми амортизації не тягнуть за собою змін облікових даних про розмір зносу за минулі періоди (до 1-го числа місяця, в якому провадиться інвентаризація) і після уточнення слугують для правильного наступного відображення зносу.

Розходження внаслідок використання неправильно визначених коефіцієнтів індексації (переоцінки) основних засобів підлягають відображенню в обліку у встановленому порядку на суму ви-

явленої різниці станом на 1-ше число місяця, в якому провадиться інвентаризація.

Розбіжності внаслідок неправильно проведеної переоцінки основних засобів підлягають відображенню в обліку у встановленому порядку на суму виявленої різниці.

8.2. Облік нематеріальних активів

8.2.1. Сутність, визначення та класифікація нематеріальних активів

Нематеріальні активи – це активи, які не мають матеріально-речової форми або матеріально-речова форма яких не

має суттєвого значення для їх використання у господарській діяльності; що виступають як інтелектуальна власність, довгострокові майнові права, гудвіл; які забезпечують його власнику (власникам) певний прибуток протягом тривалого періоду – більше одного року або операційного циклу.

Відповідно до П(С)БО 8 нематеріальними вважаються немонетарні активи, які:

- не мають матеріальної форми;
- можуть бути ідентифіковані;
- утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

Поняття нематеріальних активів тісно пов'язане з правами на інтелектуальну власність, сутність якої розкрита в Цивільному кодексі України (ЦКУ).

Згідно зі статтею 420 ЦКУ до цих об'єктів, зокрема, належать:

- літературні та художні твори;
- комп'ютерні програми;
- компіляції даних (бази даних);
- виконання;
- фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення;
- наукові відкриття;

явленої різниці станом на 1-ше число місяця, в якому провадиться інвентаризація.

Розбіжності внаслідок неправильно проведеної переоцінки основних засобів підлягають відображенню в обліку у встановленому порядку на суму виявленої різниці.

8.2. Облік нематеріальних активів

8.2.1. Сутність, визначення та класифікація нематеріальних активів

Нематеріальні активи – це активи, які не мають матеріально-речової форми або матеріально-речова форма яких не

має суттєвого значення для їх використання у господарській діяльності; що виступають як інтелектуальна власність, довгострокові майнові права, гудвіл; які забезпечують його власнику (власникам) певний прибуток протягом тривалого періоду – більше одного року або операційного циклу.

Відповідно до П(С)БО 8 нематеріальними вважаються немонетарні активи, які:

- не мають матеріальної форми;
- можуть бути ідентифіковані;
- утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

Поняття нематеріальних активів тісно пов'язане з правами на інтелектуальну власність, сутність якої розкрита в Цивільному кодексі України (ЦКУ).

Згідно зі статтею 420 ЦКУ до цих об'єктів, зокрема, належать:

- літературні та художні твори;
- комп'ютерні програми;
- компіляції даних (бази даних);
- виконання;
- фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення;
- наукові відкриття;

- винаходи, корисні моделі, промислові зразки;
- компонування (топографії) інтегральних мікросхем;
- раціоналізаторські пропозиції;
- сорти рослин, породи тварин;
- комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення;
- комерційні таємниці.

Знання цього переліку необхідно для використання Наказу Міністерства України від 22.11.2004 № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», яким передбачено документування цієї складової нематеріальних активів. Документування операцій з іншими нематеріальними активами здійснюється за допомогою бланків обліку основних засобів.

Згідно П(С)БО 8 та 19 нематеріальні активи поділяються на групи – однотипні за призначенням та використанням активи (рис.8.2).

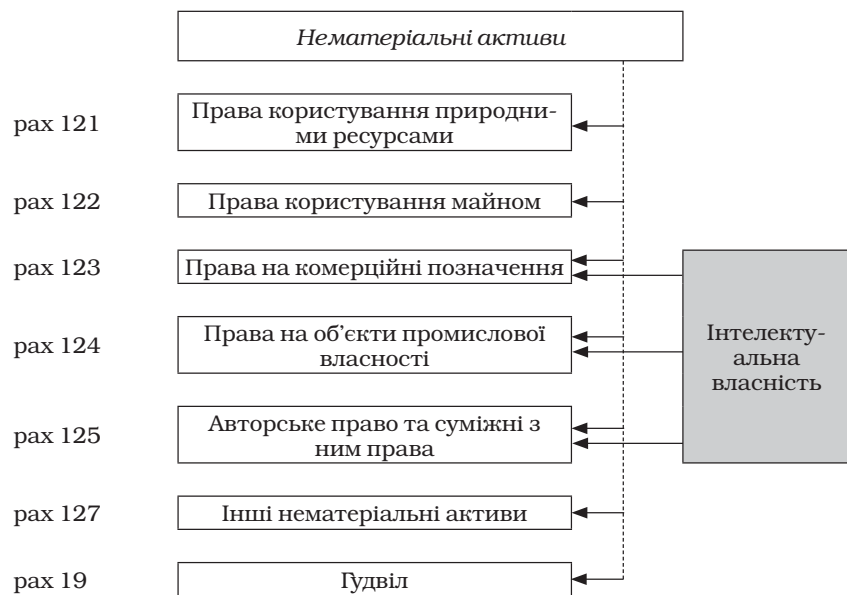


Рис. 8.2. Класифікація нематеріальних активів

- винаходи, корисні моделі, промислові зразки;
- компонування (топографії) інтегральних мікросхем;
- раціоналізаторські пропозиції;
- сорти рослин, породи тварин;
- комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення;
- комерційні таємниці.

Знання цього переліку необхідно для використання Наказу Міністерства України від 22.11.2004 № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», яким передбачено документування цієї складової нематеріальних активів. Документування операцій з іншими нематеріальними активами здійснюється за допомогою бланків обліку основних засобів.

Згідно П(С)БО 8 та 19 нематеріальні активи поділяються на групи – однотипні за призначенням та використанням активи (рис.8.2).



Рис. 8.2. Класифікація нематеріальних активів

Кожна група нематеріальних активів складається з підгруп, які містять однорідні за об'єктним складом активи.

Перша група прав – права користування природними ресурсами.

Права користування природними ресурсами надаються за дозволами органів державної влади і передбачають спеціальне їх використання (тобто в наукових, промислових, культурних цілях). Залежно від статусу конкретного об'єкта (місцевого чи загальнодержавного значення) дозволи, ліцензії, державні акти надають або органи місцевого самоврядування, або органи центральної влади. Спеціальне користування природними ресурсами є платним. Дозволи мають особовий характер, тому користувач не може їх передавати третім особам.

Друга група прав – це права користування майном, а саме:

- права користування земельною ділянкою;
- права користування будівлею;
- право на оренду приміщень;
- права користування іншим майном.

Третя група прав – це права на знаки для товарів та послуг – включає:

- Право на товарний знак або знак обслуговування, яке охоплює знаки для товарів та послуг, за допомогою яких товари та послуги одних осіб відрізняють від інших. Дане право підтверджується свідоцтвом, виданим патентним відомством терміном на 10 років.
- Право на фірмове найменування (на найменування суб'єкта підприємницької діяльності, яке використовується в угодах, вивісках, оголошеннях, рекламах, на рахунках чи бланках).

Четверта група прав включає права на об'єкти промислової власності: право на винахід і корисну модель (сюди входять право на пристрій, речовину, на спосіб, конструктивне виконання пристрою); право на промисловий зразок (форму, малюнок, розфарбування промислового виробу, дизайн продукції); право на сорт рослин; право на захист від недобросовісної конкуренції. Відповідно до Закону України «Про захист від недобросовісної конкуренції» недобросовісною конкуренцією вважаються будь-які дії, що суперечать правилам, торговельним та іншим звичаям у підприємницькій діяльності. Як нематеріальний актив у складі майна суб'єкта підприємництва, який має певну вартість, право на захист від недобросовісної конкуренції виникає внаслідок факту правопорушення щодо конкретного суб'єкта.

Кожна група нематеріальних активів складається з підгруп, які містять однорідні за об'єктним складом активи.

Перша група прав – права користування природними ресурсами.

Права користування природними ресурсами надаються за дозволами органів державної влади і передбачають спеціальне їх використання (тобто в наукових, промислових, культурних цілях). Залежно від статусу конкретного об'єкта (місцевого чи загальнодержавного значення) дозволи, ліцензії, державні акти надають або органи місцевого самоврядування, або органи центральної влади. Спеціальне користування природними ресурсами є платним. Дозволи мають особовий характер, тому користувач не може їх передавати третім особам.

Друга група прав – це права користування майном, а саме:

- права користування земельною ділянкою;
- права користування будівлею;
- право на оренду приміщень;
- права користування іншим майном.

Третя група прав – це права на знаки для товарів та послуг – включає:

- Право на товарний знак або знак обслуговування, яке охоплює знаки для товарів та послуг, за допомогою яких товари та послуги одних осіб відрізняють від інших. Дане право підтверджується свідоцтвом, виданим патентним відомством терміном на 10 років.
- Право на фірмове найменування (на найменування суб'єкта підприємницької діяльності, яке використовується в угодах, вивісках, оголошеннях, рекламах, на рахунках чи бланках).

Четверта група прав включає права на об'єкти промислової власності: право на винахід і корисну модель (сюди входять право на пристрій, речовину, на спосіб, конструктивне виконання пристрою); право на промисловий зразок (форму, малюнок, розфарбування промислового виробу, дизайн продукції); право на сорт рослин; право на захист від недобросовісної конкуренції. Відповідно до Закону України «Про захист від недобросовісної конкуренції» недобросовісною конкуренцією вважаються будь-які дії, що суперечать правилам, торговельним та іншим звичаям у підприємницькій діяльності. Як нематеріальний актив у складі майна суб'єкта підприємництва, який має певну вартість, право на захист від недобросовісної конкуренції виникає внаслідок факту правопорушення щодо конкретного суб'єкта.

П'ята група прав – це права на об'єкти авторського та об'єкти суміжних прав. Особи, що володіють авторськими правами на твір, можуть зареєструвати своє право в офіційних державних реєстрах, за результатом чого видається свідоцтво. Строк дії авторських прав – протягом життя автора та 50 років після його смерті).

Окремою групою в класифікації нематеріальних активів виділяють гудвіл. Згідно із стандартом 19 «Об'єднання підприємств» гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Відповідно до п. 6 П(С)БО 8 придбані або створені нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Цим же положенням регулюється визначення первісної вартості нематеріального активу в разі його одержання підприємством у результаті обміну, безоплатного отримання, внесення до статутного капіталу.

8.2.2. Нормативна база обліку нематеріальних активів

На рис. 8.3. перераховано основні нормативні акти, які регулюють облік нематеріальних активів.

Нормативну базу обліку нематеріальних активів поділяють на ту, що регулює бухгалтерський облік (включаючи первинний облік і інвентаризацію) і звітність та ті, що регулюють правовий аспект використання нематеріальних активів. Знання пунктів цих законів необхідні при здійсненні певних операцій з обліку нематеріальних активів (наприклад, які документи засвідчують авторське право і ін., що відноситься до інтелектуальної власності і ін).

Основним законодавчим актом, який стосується організації бухгалтерського обліку в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», яким визначено мету, принципи і вимоги до складання фінансової звітності на підприємстві. Крім того бухгалтерський облік регулюється національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, яких налічується 34.

Розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності регулюється П(С)БО №1, 2, 3, 4. У Положенні (стандарті) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» розкриваються ви-

П'ята група прав – це права на об'єкти авторського та об'єкти суміжних прав. Особи, що володіють авторськими правами на твір, можуть зареєструвати своє право в офіційних державних реєстрах, за результатом чого видається свідоцтво. Строк дії авторських прав – протягом життя автора та 50 років після його смерті).

Окремою групою в класифікації нематеріальних активів виділяють гудвіл. Згідно із стандартом 19 «Об'єднання підприємств» гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Відповідно до п. 6 П(С)БО 8 придбані або створені нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Цим же положенням регулюється визначення первісної вартості нематеріального активу в разі його одержання підприємством у результаті обміну, безоплатного отримання, внесення до статутного капіталу.

8.2.2. Нормативна база обліку нематеріальних активів

На рис. 8.3. перераховано основні нормативні акти, які регулюють облік нематеріальних активів.

Нормативну базу обліку нематеріальних активів поділяють на ту, що регулює бухгалтерський облік (включаючи первинний облік і інвентаризацію) і звітність та ті, що регулюють правовий аспект використання нематеріальних активів. Знання пунктів цих законів необхідні при здійсненні певних операцій з обліку нематеріальних активів (наприклад, які документи засвідчують авторське право і ін., що відноситься до інтелектуальної власності і ін).

Основним законодавчим актом, який стосується організації бухгалтерського обліку в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», яким визначено мету, принципи і вимоги до складання фінансової звітності на підприємстві. Крім того бухгалтерський облік регулюється національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, яких налічується 34.

Розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності регулюється П(С)БО №1, 2, 3, 4. У Положенні (стандарті) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» розкриваються ви-

моги до інформації, яка наводиться в звітності. До цієї інформації належать також дані про нематеріальні активи на підприємстві. Положення (стандарт) 2 «Баланс» в п. 14 описує вимоги до відображення в балансі нематеріальних активів та їх зносу. Положення (стандарт) 3 «Звіт про фінансові результати» не містить прямих статей, що стосуються нематеріальних активів. Проте він включає певні розділи, де разом з інформацією про інші необоротні активи відображаються витрати на придбання, дохід від продажу нематеріальних активів (інвестиційна діяльність), амортизація нематеріальних активів (розділ «елементи операційних витрат»). Положення (стандарт) 4 «Звіт про рух грошових коштів» розкриває інформацію про рух коштів в результаті інвестиційної діяльності та амортизації, що включають показники від руху нематеріальних активів на підприємстві.

На Положення (стандарт) 7 «Основні засоби» (п. 27 П(С)БО 8) робляться посилання з П(С)БО 8, тому що воно описує методи нарахування амортизації, переоцінку необоротних активів і ін. Якщо підприємство проводить переоцінку, то даний пункт повинен бути зазначений також в Наказі про облікову політику, який є внутрішнім нормативним документом, тому що законодавчо не врегульовано питання хто має проводити переоцінку, яким документом її оформляти.

Найширше тлумачення поняття «нематеріальні активи» наведено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженому Наказом Міністерства фінансів.

Первинний облік нематеріальних активів регулюється наступними нормативно-правовими актами:

- 1) Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.95, в якому зазначено обов'язкові вимоги до заповнення всіх первинних документів, їх створення і засвідчення.
- 2) Наказом Міністерства статистики України № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку». Цим наказом Міністерство статистики затвердило типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів, які використовуються на підприємствах і для обліку нематеріальних активів. Така ситуація зумовлена тим, що спеціальних первинних документів для всіх можливих операцій з нематеріальними активами ще не затверджено.

моги до інформації, яка наводиться в звітності. До цієї інформації належать також дані про нематеріальні активи на підприємстві. Положення (стандарт) 2 «Баланс» в п. 14 описує вимоги до відображення в балансі нематеріальних активів та їх зносу. Положення (стандарт) 3 «Звіт про фінансові результати» не містить прямих статей, що стосуються нематеріальних активів. Проте він включає певні розділи, де разом з інформацією про інші необоротні активи відображаються витрати на придбання, дохід від продажу нематеріальних активів (інвестиційна діяльність), амортизація нематеріальних активів (розділ «елементи операційних витрат»). Положення (стандарт) 4 «Звіт про рух грошових коштів» розкриває інформацію про рух коштів в результаті інвестиційної діяльності та амортизації, що включають показники від руху нематеріальних активів на підприємстві.

На Положення (стандарт) 7 «Основні засоби» (п. 27 П(С)БО 8) робляться посилання з П(С)БО 8, тому що воно описує методи нарахування амортизації, переоцінку необоротних активів і ін. Якщо підприємство проводить переоцінку, то даний пункт повинен бути зазначений також в Наказі про облікову політику, який є внутрішнім нормативним документом, тому що законодавчо не врегульовано питання хто має проводити переоцінку, яким документом її оформляти.

Найширше тлумачення поняття «нематеріальні активи» наведено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженому Наказом Міністерства фінансів.

Первинний облік нематеріальних активів регулюється наступними нормативно-правовими актами:

- 1) Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.95, в якому зазначено обов'язкові вимоги до заповнення всіх первинних документів, їх створення і засвідчення.
- 2) Наказом Міністерства статистики України № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку». Цим наказом Міністерство статистики затвердило типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів, які використовуються на підприємствах і для обліку нематеріальних активів. Така ситуація зумовлена тим, що спеціальних первинних документів для всіх можливих операцій з нематеріальними активами ще не затверджено.

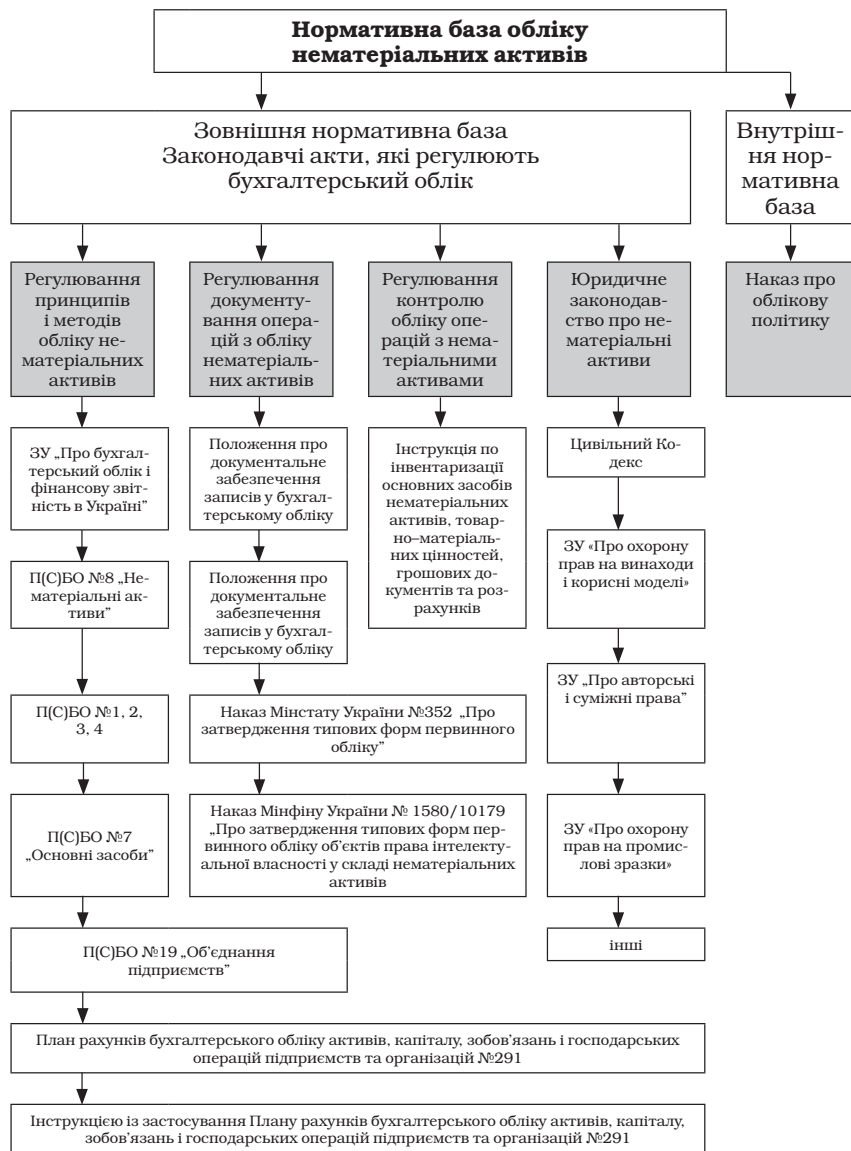


Рис. 8.3. Класифікація законодавчої і нормативної бази з обліку і контролю нематеріальних активів

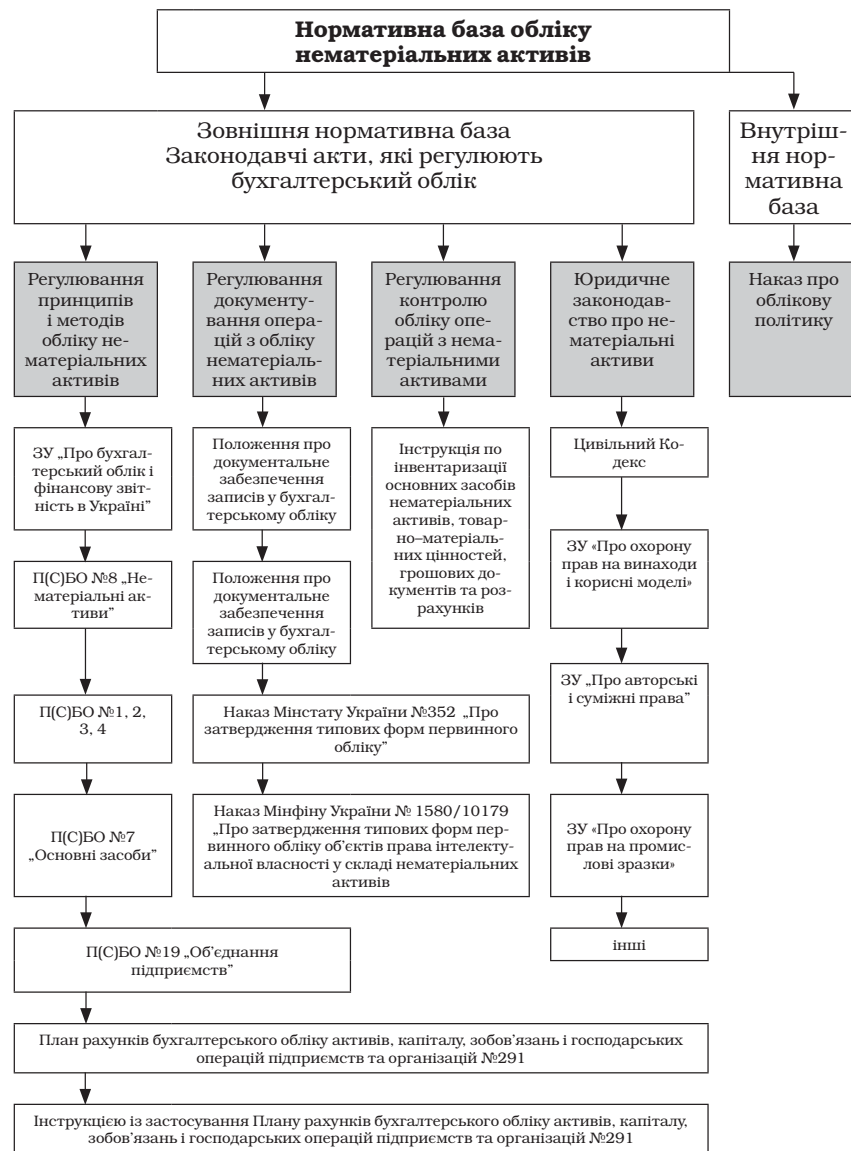


Рис. 8.3. Класифікація законодавчої і нормативної бази з обліку і контролю нематеріальних активів

- 3) Наказом Міністерства України № 1580 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 14 грудня 2004 року затверджено первинні документи для операцій з інтелектуальною власністю, визначення інтелектуальної власності є в статті 420 Цивільного кодексу України.

8.2.3. Первинний облік нематеріальних активів

Для обліку нематеріальних активів використовуються наступні первинні документи:

Для обліку об'єктів права інтелектуальної власності, затверджені Наказом Міністерства України № 1580/10179:

№НА-1 Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;

№НА-3 Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;

Для обліку інших нематеріальних активів передбачені Наказом Міністерства України №352:

№ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;

№ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»;

№ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації» затверджена Наказом Міністерства України «Про внесення змін і доповнень до Інструкції щодо бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів» від 11 грудня 1998 року, №30.

При отриманні нематеріально активу на підприємстві оформляється форма НА-1 або ОЗ-1. Акт застосовується:

- для оформлення зарахування до складу нематеріальних активів окремих об'єктів;
- для обліку вводу їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів в дію повинно, у відповідності з існуючим законодавством, оформлятися в особливому порядку;
- для оформлення внутрішнього переміщення нематеріальних активів із одного цеху (відділу, дільниці) в інший.

При оформленні приймання нематеріальних активів акт (накладна) складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною розпорядженням (на

- 3) Наказом Міністерства України № 1580 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 14 грудня 2004 року затверджено первинні документи для операцій з інтелектуальною власністю, визначення інтелектуальної власності є в статті 420 Цивільного кодексу України.

8.2.3. Первинний облік нематеріальних активів

Для обліку нематеріальних активів використовуються наступні первинні документи:

Для обліку об'єктів права інтелектуальної власності, затверджені Наказом Міністерства України № 1580/10179:

№НА-1 Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;

№НА-3 Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;

Для обліку інших нематеріальних активів передбачені Наказом Міністерства України №352:

№ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;

№ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»;

№ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації» затверджена Наказом Міністерства України «Про внесення змін і доповнень до Інструкції щодо бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів» від 11 грудня 1998 року, №30.

При отриманні нематеріально активу на підприємстві оформляється форма НА-1 або ОЗ-1. Акт застосовується:

- для оформлення зарахування до складу нематеріальних активів окремих об'єктів;
- для обліку вводу їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів в дію повинно, у відповідності з існуючим законодавством, оформлятися в особливому порядку;
- для оформлення внутрішнього переміщення нематеріальних активів із одного цеху (відділу, дільниці) в інший.

При оформленні приймання нематеріальних активів акт (накладна) складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною розпорядженням (на

Таблиця 8.4

Оцінка нематеріальних активів П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

Оцінка	Нематеріальний актив				Як внесок до статутного капіталу	При об'єднанні підприємств	
	Отриманий іншим шляхом						
	3 оплатою грошовими коштами	В обмін на подібний актив	В обмін на подібний актив	безоплатно			
	В обліку						
Під час первісного визнання (на дату здійснення господарської операції)	Первісна вартість Прямі витрати на оплату праці + прямі матеріальні витрати + інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням	Ціна придбання – отримані торговельні знижки + мито + непрямі податки, які не підлягають відшкодуванню = інші витрати безпосередньо пов'язані з придбанням цього активу та доведенням його до стану придатності для використання за призначенням	Залишкова вартість переданого нематеріального активу (за умови, що залишкова вартість переданого об'єкта \geq його справедлив у вартість	Справедли ва вартість переданого нематеріального активу (за умови, що залишкова вартість переданого об'єкта \geq його справедлив у вартість	Справедли ва вартість переданого нематеріального активу + (-) отримана (передана) під час обміну суми грошових коштів чи їх еквівалентів	Справедли ва вартість нематеріального активу, погоджена з засновниками (учасниками)	Справедли ва вартість нематеріального активу
На дату балансу	У фінансовій звітності						
	Балансова вартість = первісна (переоцінена) вартість – знос (переоцінений знос)						
	Сальдо 133 рядок 012, Сальдо 12 – рядок 011						

Таблиця 8.4

Оцінка нематеріальних активів П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

Оцінка	Нематеріальний актив				Як внесок до статутного капіталу	При об'єднанні підприємств	
	Отриманий іншим шляхом						
	3 оплатою грошовими коштами	В обмін на подібний актив	В обмін на подібний актив	безоплатно			
	В обліку						
Під час первісного визнання (на дату здійснення господарської операції)	Первісна вартість Прямі витрати на оплату праці + прямі матеріальні витрати + інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням	Ціна придбання – отримані торговельні знижки + мито + непрямі податки, які не підлягають відшкодуванню = інші витрати безпосередньо пов'язані з придбанням цього нематеріального активу та доведенням його до стану придатності для використання за призначенням	Залишкова вартість переданого нематеріального активу (за умови, що залишкова вартість переданого об'єкта \geq його справедлив у вартість	Справедли ва вартість переданого нематеріального активу (за умови, що залишкова вартість переданого об'єкта \geq його справедлив у вартість	Справедли ва вартість переданого нематеріального активу + (-) отримана (передана) під час обміну суми грошових коштів чи їх еквівалентів	Справедли ва вартість нематеріального активу, погоджена з засновниками (учасниками)	Справедли ва вартість нематеріального активу
На дату балансу	У фінансовій звітності						
	Балансова вартість = первісна (переоцінена) вартість – знос (переоцінений знос)						
	Сальдо 133 рядок 012, Сальдо 12 – рядок 011						

казом) керівника підприємства (організації). Акт (накладна), після його оформлення, з прикладеною технічною документацією, що відноситься до даного об'єкта, передається до бухгалтерії підприємства, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами, на те уповноваженими.

До акту додається копія охоронного документа, також документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання. При отриманні підприємством «ноу-хау» також додається аудіо-, відео-, або письмове відображення змісту конфіденційної інформації, що є об'єктом угоди.

Для оформлення вибуття окремих об'єктів нематеріальних активів при повній їх ліквідації застосовують форму №ОЗ-3 або НА-3. Форма застосовується для оформлення вибуття нематеріальних активів при повному або частковому їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, будови, організації, затверджується керівником підприємства (організації) або особою, на те уповноваженою.

Для обліку наявності нематеріальних активів на підприємстві та нарахування амортизації за ними призначена форма № ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації».

Крім того, слід зазначити, що більшість нематеріальних активів є об'єктами цивільного обігу і їхня передача (відчуження) здійснюється здебільшого на підставі ліцензійних угод. Ці угоди обов'язково додаються до первинних документів, при надходженні і вибутті нематеріальних активів.

8.2.4. Синтетичний і аналітичний облік нематеріальних активів

Узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів і їх знос відбувається в Журналі ордері №4. Міністерством фінансів України запропоновано для ведення аналітичного обліку операцій з нематеріальними активами Відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів (наказ від 29.12.2000р. №356).

Аналітичний облік ведеться за кожним об'єктом окремо в картках обліку для об'єктів права інтелектуальної власності за формою №НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» для інших нематері-

казом) керівника підприємства (організації). Акт (накладна), після його оформлення, з прикладеною технічною документацією, що відноситься до даного об'єкта, передається до бухгалтерії підприємства, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами, на те уповноваженими.

До акту додається копія охоронного документа, також документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання. При отриманні підприємством «ноу-хау» також додається аудіо-, відео-, або письмове відображення змісту конфіденційної інформації, що є об'єктом угоди.

Для оформлення вибуття окремих об'єктів нематеріальних активів при повній їх ліквідації застосовують форму №ОЗ-3 або НА-3. Форма застосовується для оформлення вибуття нематеріальних активів при повному або частковому їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, будови, організації, затверджується керівником підприємства (організації) або особою, на те уповноваженою.

Для обліку наявності нематеріальних активів на підприємстві та нарахування амортизації за ними призначена форма № ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації».

Крім того, слід зазначити, що більшість нематеріальних активів є об'єктами цивільного обігу і їхня передача (відчуження) здійснюється здебільшого на підставі ліцензійних угод. Ці угоди обов'язково додаються до первинних документів, при надходженні і вибутті нематеріальних активів.

8.2.4. Синтетичний і аналітичний облік нематеріальних активів

Узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів і їх знос відбувається в Журналі ордері №4. Міністерством фінансів України запропоновано для ведення аналітичного обліку операцій з нематеріальними активами Відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів (наказ від 29.12.2000р. №356).

Аналітичний облік ведеться за кожним об'єктом окремо в картках обліку для об'єктів права інтелектуальної власності за формою №НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» для інших нематері-

альних активів за формою ОЗ–9 «Інвентарна картка обліку основних засобів».

Картка заповнюється в одному примірнику на основі «Акта (накладної) приймання–передачі, технічної та іншої документації». В картку вноситься вся інформація, про об'єкт і зміни, що з ним відбуваються.

Підставою для відміток про вибуття об'єктів нематеріальних активів при передачі їх іншому підприємству (організації), а також про переміщення в середині підприємства є Акт (накладна) приймання–передачі при списанні об'єкта нематеріальних активів внаслідок старіння чи зносу – «Акт на списання основних засобів» (форма N 03–3).

Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи» за первинною вартістю, яка визначається за об'єктами.

Використовуються субрахунки:

- 121 «Права користування природними ресурсами»;
- 122 «Права користування майном»;
- 123 «Права на комерційні позначення»;
- 124 «Права на об'єкти промислової власності»;
- 125 «Авторське право та суміжні з ним права»;
- 127 «Інші нематеріальні активи».

По дебету рахунка 12 «Нематеріальні активи» та його субрахунків ведуть облік надходження (придбання, виготовлення, безоплатне одержання від інших юридичних осіб) нематеріальних активів, а також суми дооцінки; по кредиту – вибуття нематеріальних активів (внаслідок реалізації, ліквідації, безоплатної передачі), а також суми їх уцінки.

Надходження та первісна оцінка нематеріальних активів

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю:

- Дебет 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
- Кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
- Дебет 127 «Інші нематеріальні активи»

Кредит 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

Створення нематеріальних активів власними силами відображається записами:

- Дебет 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

альних активів за формою ОЗ–9 «Інвентарна картка обліку основних засобів».

Картка заповнюється в одному примірнику на основі «Акта (накладної) приймання–передачі, технічної та іншої документації». В картку вноситься вся інформація, про об'єкт і зміни, що з ним відбуваються.

Підставою для відміток про вибуття об'єктів нематеріальних активів при передачі їх іншому підприємству (організації), а також про переміщення в середині підприємства є Акт (накладна) приймання–передачі при списанні об'єкта нематеріальних активів внаслідок старіння чи зносу – «Акт на списання основних засобів» (форма N 03–3).

Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи» за первинною вартістю, яка визначається за об'єктами.

Використовуються субрахунки:

- 121 «Права користування природними ресурсами»;
- 122 «Права користування майном»;
- 123 «Права на комерційні позначення»;
- 124 «Права на об'єкти промислової власності»;
- 125 «Авторське право та суміжні з ним права»;
- 127 «Інші нематеріальні активи».

По дебету рахунка 12 «Нематеріальні активи» та його субрахунків ведуть облік надходження (придбання, виготовлення, безоплатне одержання від інших юридичних осіб) нематеріальних активів, а також суми дооцінки; по кредиту – вибуття нематеріальних активів (внаслідок реалізації, ліквідації, безоплатної передачі), а також суми їх уцінки.

Надходження та первісна оцінка нематеріальних активів

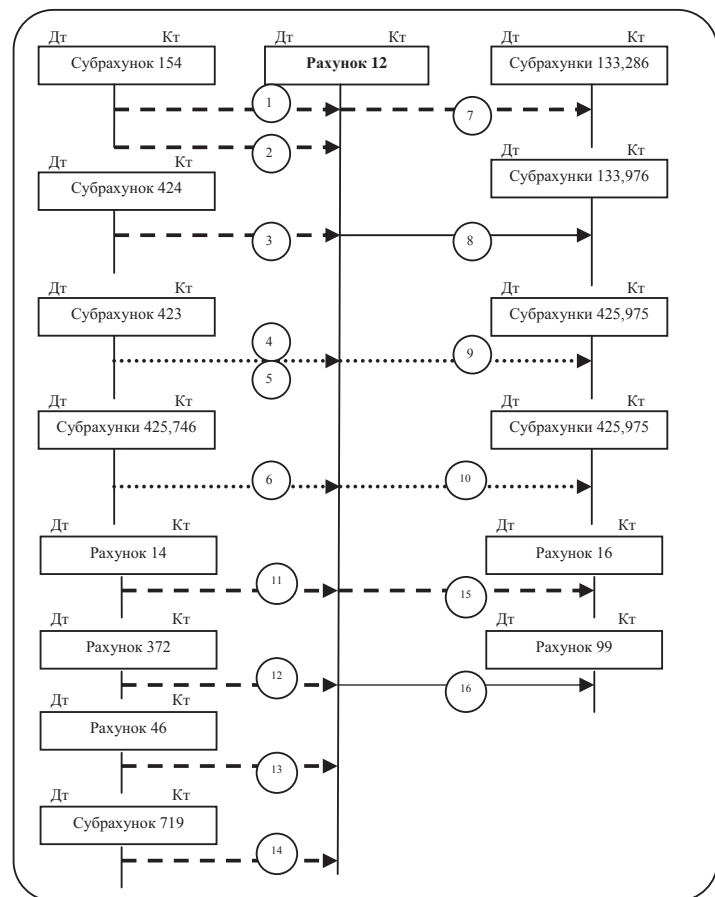
Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю:

- Дебет 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
- Кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
- Дебет 127 «Інші нематеріальні активи»

Кредит 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

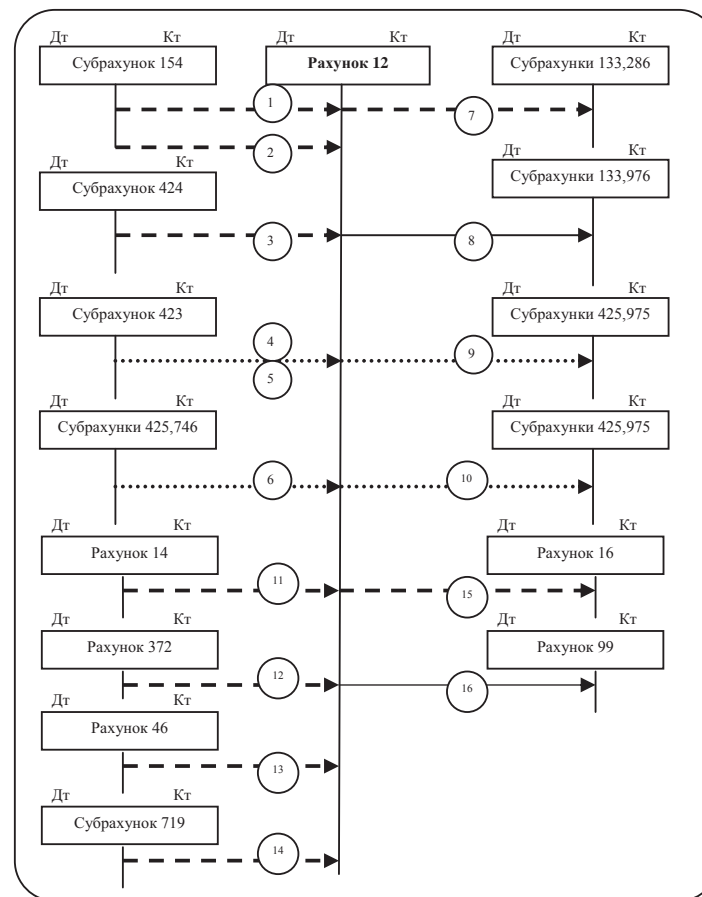
Створення нематеріальних активів власними силами відображається записами:

- Дебет 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»



- > Акт приймання–передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів або Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів
- > Акт на списання основних засобів або Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів
-> Розрахунок бухгалтерії

Рис. 8.4. Загальна схема бухгалтерського обліку нематеріальних активів



- > Акт приймання–передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів або Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів
- > Акт на списання основних засобів або Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів
-> Розрахунок бухгалтерії

Рис. 8.4. Загальна схема бухгалтерського обліку нематеріальних активів

Кредит 13 «Знос необоротних активів»
 Кредит 20 «Виробничі запаси»
 Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою»
 Кредит 65 «Розрахунки за страхуванням»
 Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
 Кредит 91 «Загальновиробничі витрати»
 Кредит 92 «Адміністративні витрати»
 Введення в експлуатацію об'єкта нематеріальних активів:
 Дебет 12 «Нематеріальні активи»
 Кредит 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

Подальші витрати, пов'язані з експлуатацією нематеріальних активів, залежно від їх впливу на первісні очікувані майбутні економічні вигоди, можуть бути: віднесені на збільшення первісної вартості нематеріального активу або визнані у складі витрат поточного періоду.

П. 18 П(С)БО 8. Якщо внаслідок здійснення витрат збільшується термін корисного використання нематеріального активу, або відбувається його удосконалення, збільшення можливостей, що призведе до збільшення майбутніх економічних вигод порівняно з первісною їх оцінкою, то на суму цих витрат збільшується первісна вартість активу.

Дт 154 – Кт витрати
 Дт 12 – Кт 154

У випадку, коли витрати здійснюються з метою підтримання об'єкта у придатному для використання стані і не очікується збільшення майбутніх економічних вигод порівняно з їх первісною оцінкою, то сума витрат включається до складу витрат звітного періоду.

Дт 91, 90, 91, 93 – Кт витрати

Пояснення до рисунка 8.4

- 1) – Списання з рахунку капітальних інвестицій і оприбуткування придбаних нематеріальних активів за первісною вартістю.
- 2) – Списання з рахунку капітальних інвестицій витрат:
 - на створення об'єктів нематеріальних активів;
 - здійснених підприємством на модернізацію об'єктів нематеріальних активів.

Кредит 13 «Знос необоротних активів»
 Кредит 20 «Виробничі запаси»
 Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою»
 Кредит 65 «Розрахунки за страхуванням»
 Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
 Кредит 91 «Загальновиробничі витрати»
 Кредит 92 «Адміністративні витрати»
 Введення в експлуатацію об'єкта нематеріальних активів:
 Дебет 12 «Нематеріальні активи»
 Кредит 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

Подальші витрати, пов'язані з експлуатацією нематеріальних активів, залежно від їх впливу на первісні очікувані майбутні економічні вигоди, можуть бути: віднесені на збільшення первісної вартості нематеріального активу або визнані у складі витрат поточного періоду.

П. 18 П(С)БО 8. Якщо внаслідок здійснення витрат збільшується термін корисного використання нематеріального активу, або відбувається його удосконалення, збільшення можливостей, що призведе до збільшення майбутніх економічних вигод порівняно з первісною їх оцінкою, то на суму цих витрат збільшується первісна вартість активу.

Дт 154 – Кт витрати
 Дт 12 – Кт 154

У випадку, коли витрати здійснюються з метою підтримання об'єкта у придатному для використання стані і не очікується збільшення майбутніх економічних вигод порівняно з їх первісною оцінкою, то сума витрат включається до складу витрат звітного періоду.

Дт 91, 90, 91, 93 – Кт витрати

Пояснення до рисунка 8.4

- 1) – Списання з рахунку капітальних інвестицій і оприбуткування придбаних нематеріальних активів за первісною вартістю.
- 2) – Списання з рахунку капітальних інвестицій витрат:
 - на створення об'єктів нематеріальних активів;
 - здійснених підприємством на модернізацію об'єктів нематеріальних активів.

- 3) – Оприбуткування за справедливою вартістю безоплатно отриманих об'єктів нематеріальних активів.
- 4) – Відображення в бухгалтерському обліку суми дооцінки та відновлення корисності переоцінених об'єктів нематеріальних активів за вирахуванням суми збільшення амортизації.
- 5) – Дооцінка залишкової вартості нематеріальних активів, які раніше не переоцінювались.
- 6) – Чергова (остання) дооцінка та відновлення корисності залишкової вартості нематеріальних активів, які раніше переоцінювались.
- 7) – Списання амортизації та залишкової вартості (разом облікової вартості) реалізованих об'єктів нематеріальних активів.
- 8) – На списання амортизації та залишкової вартості (разом облікової вартості) ліквідованих та безоплатно переданих об'єктів нематеріальних активів.
- 9) – Відображення в бухгалтерському обліку суми уцінки об'єктів нематеріальних активів за вирахуванням суми зменшення амортизації уцінених об'єктів.
- 10) – Відображення в обліку суми втрат від зменшення корисності залишкової вартості об'єктів нематеріальних активів, які раніше переоцінювались.
- 11) – Оприбутковано нематеріальні активи, отримані в порядку погашення довготермінової дебіторської заборгованості.
- 12) – Отримано від підзвітної особи і прийнято нематеріальний актив.
- 13) – Отримано нематеріальний актив в якості внеску в статутний капітал.
- 14) – Оприбутковано виявлений при інвентаризації раніше не врахований нематеріальний актив.
- 15) – Відображено передачу нематеріальних активів по договору фінансової оренди.
- 16) – Списана залишкова вартість нематеріального активу, використання якого не можливо у зв'язку з надзвичайними подіями.

**Амортизація
нематеріальних активів**

За П(С)БО 8, усі без виключення нематеріальні активи підлягають амортизації.

- 3) – Оприбуткування за справедливою вартістю безоплатно отриманих об'єктів нематеріальних активів.
- 4) – Відображення в бухгалтерському обліку суми дооцінки та відновлення корисності переоцінених об'єктів нематеріальних активів за вирахуванням суми збільшення амортизації.
- 5) – Дооцінка залишкової вартості нематеріальних активів, які раніше не переоцінювались.
- 6) – Чергова (остання) дооцінка та відновлення корисності залишкової вартості нематеріальних активів, які раніше переоцінювались.
- 7) – Списання амортизації та залишкової вартості (разом облікової вартості) реалізованих об'єктів нематеріальних активів.
- 8) – На списання амортизації та залишкової вартості (разом облікової вартості) ліквідованих та безоплатно переданих об'єктів нематеріальних активів.
- 9) – Відображення в бухгалтерському обліку суми уцінки об'єктів нематеріальних активів за вирахуванням суми зменшення амортизації уцінених об'єктів.
- 10) – Відображення в обліку суми втрат від зменшення корисності залишкової вартості об'єктів нематеріальних активів, які раніше переоцінювались.
- 11) – Оприбутковано нематеріальні активи, отримані в порядку погашення довготермінової дебіторської заборгованості.
- 12) – Отримано від підзвітної особи і прийнято нематеріальний актив.
- 13) – Отримано нематеріальний актив в якості внеску в статутний капітал.
- 14) – Оприбутковано виявлений при інвентаризації раніше не врахований нематеріальний актив.
- 15) – Відображено передачу нематеріальних активів по договору фінансової оренди.
- 16) – Списана залишкова вартість нематеріального активу, використання якого не можливо у зв'язку з надзвичайними подіями.

**Амортизація
нематеріальних активів**

За П(С)БО 8, усі без виключення нематеріальні активи підлягають амортизації.

П.25. П(С)БО 8. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання.

П.26 П(С)БО 8. Строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів встановлюється підприємством самостійно при визнанні цього об'єкта активом. При цьому загальний строк корисного використання нематеріального активу не повинен перевищувати 20 років і при його визначенні слід урахувувати:

- строк корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Можливі методи нарахування амортизації визначені у П(С)БО 7:

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

При розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

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

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, і припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Бухгалтерські записи з нарахування амортизації є такими:

- а) віднесення витрат на амортизацію до певної статті витрат відповідно до сфери використання нематеріального активу:

Дебет 23 «Виробництво»

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»

Дебет 92 «Адміністративні витрати»

Дебет 93 «Витрати на збут»

П.25. П(С)БО 8. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання.

П.26 П(С)БО 8. Строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів встановлюється підприємством самостійно при визнанні цього об'єкта активом. При цьому загальний строк корисного використання нематеріального активу не повинен перевищувати 20 років і при його визначенні слід урахувувати:

- строк корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Можливі методи нарахування амортизації визначені у П(С)БО 7:

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

При розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

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

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, і припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Бухгалтерські записи з нарахування амортизації є такими:

- а) віднесення витрат на амортизацію до певної статті витрат відповідно до сфери використання нематеріального активу:

Дебет 23 «Виробництво»

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»

Дебет 92 «Адміністративні витрати»

Дебет 93 «Витрати на збут»

Дебет 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Дебет 97 «Інші витрати»

Дебет 99 «Надзвичайні витрати»

Кредит 133 «Знос нематеріальних активів»

б) включення витрат на амортизацію до вартості певного необоротного активу. Наприклад, нарахування амортизації на нематеріальний актив, який використовується у ході виконання робіт, пов'язаних з капітальними інвестиціями:

Дебет 15 «Капітальні інвестиції»

Кредит 133 «Знос нематеріальних активів»

При нарахуванні амортизації на безоплатно одержані нематеріальні активи одночасно визнається дохід від безоплатно одержаних активів.

Нарахована амортизація	93 «Витрати на збут»	133 «Знос нематеріальних активів»
Одночасне визнання доходу в сумі нарахованої амортизації	424 «Безоплатно отримані необоротні активи»	745 «Дохід від безоплатно отриманих активів»

При нарахуванні амортизації на нематеріальні активи придбані (створені) за рахунок цільового фінансування одночасно частина доходів майбутнього періоду визнається як інші доходи від звичайної діяльності і відображається у Звіті про фінансові результати за звітний період.

Нарахована амортизація	941 «Витрати на дослідження і розробки»	133 «Знос нематеріальних активів»
Одночасне визнання доходу в сумі нарахованої амортизації	69 «Доходи майбутніх періодів»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»

Переоцінка нематеріальних активів

П. 19 П(С)БО 8. Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів щодо яких існує активний ринок.

Схема відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку аналогічна схемі переоцінки основних засобів (рис. 8.5).

Дебет 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Дебет 97 «Інші витрати»

Дебет 99 «Надзвичайні витрати»

Кредит 133 «Знос нематеріальних активів»

б) включення витрат на амортизацію до вартості певного необоротного активу. Наприклад, нарахування амортизації на нематеріальний актив, який використовується у ході виконання робіт, пов'язаних з капітальними інвестиціями:

Дебет 15 «Капітальні інвестиції»

Кредит 133 «Знос нематеріальних активів»

При нарахуванні амортизації на безоплатно одержані нематеріальні активи одночасно визнається дохід від безоплатно одержаних активів.

Нарахована амортизація	93 «Витрати на збут»	133 «Знос нематеріальних активів»
Одночасне визнання доходу в сумі нарахованої амортизації	424 «Безоплатно отримані необоротні активи»	745 «Дохід від безоплатно отриманих активів»

При нарахуванні амортизації на нематеріальні активи придбані (створені) за рахунок цільового фінансування одночасно частина доходів майбутнього періоду визнається як інші доходи від звичайної діяльності і відображається у Звіті про фінансові результати за звітний період.

Нарахована амортизація	941 «Витрати на дослідження і розробки»	133 «Знос нематеріальних активів»
Одночасне визнання доходу в сумі нарахованої амортизації	69 «Доходи майбутніх періодів»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»

Переоцінка нематеріальних активів

П. 19 П(С)БО 8. Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів щодо яких існує активний ринок.

Схема відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку аналогічна схемі переоцінки основних засобів (рис. 8.5).

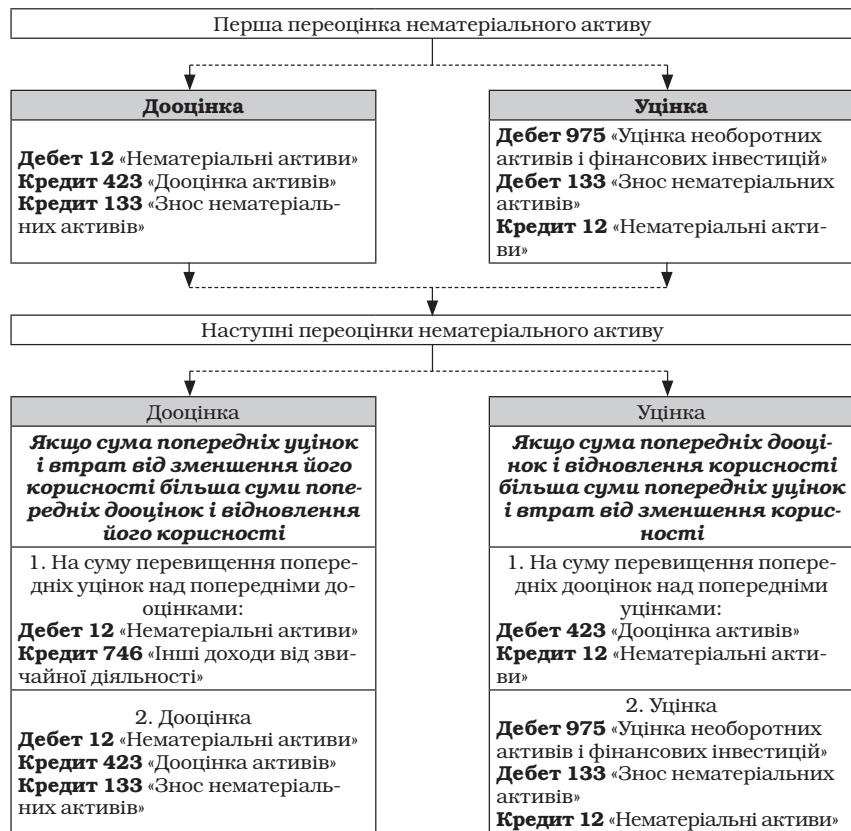


Рис. 8.5. Схема відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку за ПБО8

Вибуття нематеріальних активів

Нематеріальні активи можуть вибути внаслідок списання за непридатністю, реалізації (продажу), безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств тощо.

В кожному із зазначених випадків:

- а) у першу чергу відображається сума зносу нематеріального активу записом:
 Дебет 133 «Знос нематеріальних активів»

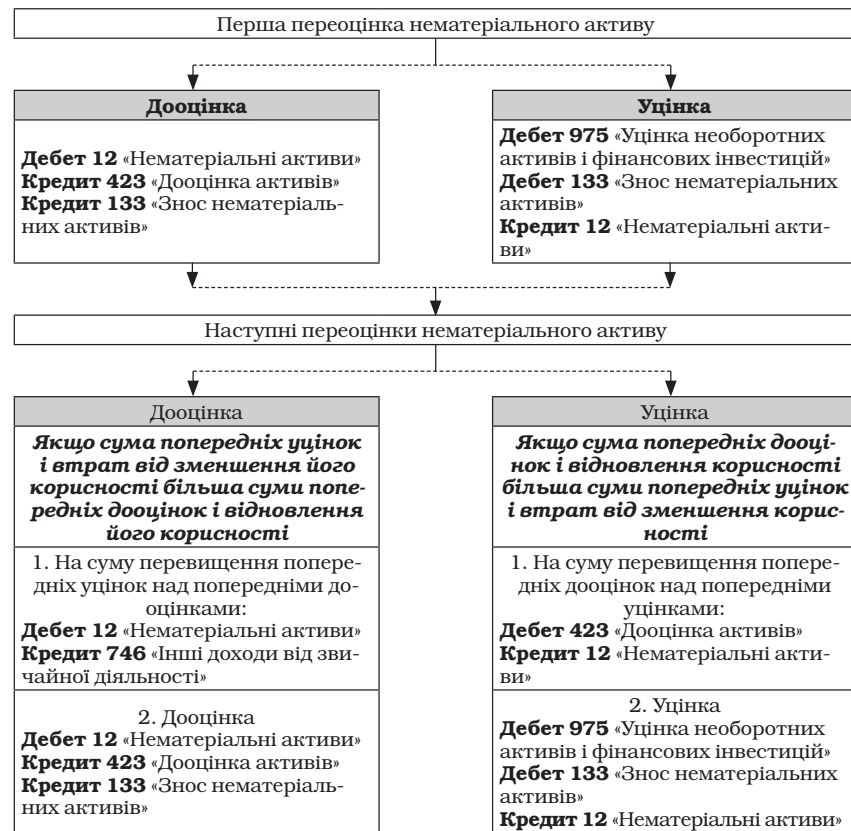


Рис. 8.5. Схема відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку за ПБО8

Вибуття нематеріальних активів

Нематеріальні активи можуть вибути внаслідок списання за непридатністю, реалізації (продажу), безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств тощо.

В кожному із зазначених випадків:

- а) у першу чергу відображається сума зносу нематеріального активу записом:
 Дебет 133 «Знос нематеріальних активів»

Кредит 12 «Нематеріальні активи»

б) потім залишкова вартість (первісна мінус знос), якщо вона не дорівнює нулю, списується з балансу записами:

- у разі списання за непридатністю:

Дебет 976 «Списання необоротних активів»

Кредит 12 «Нематеріальні активи»

Дебет 976 «Списання необоротних активів»

Кредит 641 «Розрахунки за податками».

- у разі продажу нематеріальних активів:

Дебет 286 «Необоротні активи утримувані для продажу»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи»

- у разі внесення нематеріальних активів до статутного капіталу інших підприємств:

1) на суму залишкової вартості нематеріального активу:

Дебет 286 «Необоротні активи утримувані для продажу»

Кредит 12 «Нематеріальні активи»

2) на суму справедливої вартості внесеного до статутного капіталу нематеріального активу:

Дебет 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Кредит 742 «Дохід від реалізації необоротних активів»

- у разі здійснення благодійного внеску:

Дебет 977 «Інші витрати звичайної діяльності»

Кредит 12 «Нематеріальні активи»

При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу:

Дебет 423 «Дооцінка активів»

Кредит 441 «Прибуток нерозподілений»

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається за формулою:

$$\begin{array}{l} \text{Фінансовий ре-} \\ \text{зультат від вибуття} \\ \text{нематеріального} \\ \text{активу} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Дохід від вибут-} \\ \text{тя (за вираху-} \\ \text{ванням непрямих} \\ \text{податків)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Залишкова вар-} \\ \text{тість нематері-} \\ \text{ального активу} \\ \text{та витрати,} \\ \text{пов'язані з вибут-} \\ \text{тям} \end{array}$$

Кредит 12 «Нематеріальні активи»

б) потім залишкова вартість (первісна мінус знос), якщо вона не дорівнює нулю, списується з балансу записами:

- у разі списання за непридатністю:

Дебет 976 «Списання необоротних активів»

Кредит 12 «Нематеріальні активи»

Дебет 976 «Списання необоротних активів»

Кредит 641 «Розрахунки за податками».

- у разі продажу нематеріальних активів:

Дебет 286 «Необоротні активи утримувані для продажу»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи»

- у разі внесення нематеріальних активів до статутного капіталу інших підприємств:

1) на суму залишкової вартості нематеріального активу:

Дебет 286 «Необоротні активи утримувані для продажу»

Кредит 12 «Нематеріальні активи»

2) на суму справедливої вартості внесеного до статутного капіталу нематеріального активу:

Дебет 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Кредит 742 «Дохід від реалізації необоротних активів»

- у разі здійснення благодійного внеску:

Дебет 977 «Інші витрати звичайної діяльності»

Кредит 12 «Нематеріальні активи»

При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу:

Дебет 423 «Дооцінка активів»

Кредит 441 «Прибуток нерозподілений»

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається за формулою:

$$\begin{array}{l} \text{Фінансовий ре-} \\ \text{зультат від вибуття} \\ \text{нематеріального} \\ \text{активу} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Дохід від вибут-} \\ \text{тя (за вираху-} \\ \text{ванням непрямих} \\ \text{податків)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Залишкова вар-} \\ \text{тість нематері-} \\ \text{ального активу} \\ \text{та витрати,} \\ \text{пов'язані з вибут-} \\ \text{тям} \end{array}$$

8.2.5. Облік гудвілу

Різниця між вартістю придбання і часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань підприємства, що придбається називається *гудвілом*. Якщо ж вартість частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань перевищує вартість придбання, то має місце негативний гудвіл.

Тобто, *гудвіл* – це актив, а негативний гудвіл – це контраktiv, що відображаються на рахунку 19 «Гудвіл при придбанні», який має два субрахунки:

126 «Гудвіл»;

19 «Негативний гудвіл».

Гудвіл стає об'єктом бухгалтерського обліку й об'єктом відображення у звітному балансі лише за проведення операції купівлі підприємства.

Поняття гудвіл як нематеріальний актив розкривається в П(С) БО 19 «Об'єднання підприємств».

В бухгалтерському обліку придбана позитивна та негативна різниця відображається на основі *бухгалтерського розрахунку*, який складається на підставі передавального акту і договору купівлі-продажу. Перед підписанням договору купівлі-продажу сторонами вивчаються наступні документи:

- 1) акт інвентаризації активів і зобов'язань. Інвентаризація підприємства проводиться на дату прийняття рішення про його продаж і оформлюється інвентаризаційними актами офіційно затвердженого зразка;
- 2) баланс;
- 3) висновок аудитора і фахівця з оцінки майна (за потребою);
- 4) докладний перелік боргових прав і зобов'язань із зазначенням їх розмірів та імовірних термінів погашення.

Відображення в бухгалтерському обліку підприємства–покупця придбаного гудвілу наведено в прикладі 1, негативного гудвілу – в прикладі 8.1.

Приклад 8.1

Підприємство «Альфа» придбало майно ліквідованого підприємства «Грейс» на загальну суму 800500 грн При цьому справедлива вартість активів підприємства «Грейс» на дату придбання скла-

8.2.5. Облік гудвілу

Різниця між вартістю придбання і часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань підприємства, що придбається називається *гудвілом*. Якщо ж вартість частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань перевищує вартість придбання, то має місце негативний гудвіл.

Тобто, *гудвіл* – це актив, а негативний гудвіл – це контраktiv, що відображаються на рахунку 19 «Гудвіл при придбанні», який має два субрахунки:

126 «Гудвіл»;

19 «Негативний гудвіл».

Гудвіл стає об'єктом бухгалтерського обліку й об'єктом відображення у звітному балансі лише за проведення операції купівлі підприємства.

Поняття гудвіл як нематеріальний актив розкривається в П(С) БО 19 «Об'єднання підприємств».

В бухгалтерському обліку придбана позитивна та негативна різниця відображається на основі *бухгалтерського розрахунку*, який складається на підставі передавального акту і договору купівлі-продажу. Перед підписанням договору купівлі-продажу сторонами вивчаються наступні документи:

- 1) акт інвентаризації активів і зобов'язань. Інвентаризація підприємства проводиться на дату прийняття рішення про його продаж і оформлюється інвентаризаційними актами офіційно затвердженого зразка;
- 2) баланс;
- 3) висновок аудитора і фахівця з оцінки майна (за потребою);
- 4) докладний перелік боргових прав і зобов'язань із зазначенням їх розмірів та імовірних термінів погашення.

Відображення в бухгалтерському обліку підприємства–покупця придбаного гудвілу наведено в прикладі 1, негативного гудвілу – в прикладі 8.1.

Приклад 8.1

Підприємство «Альфа» придбало майно ліквідованого підприємства «Грейс» на загальну суму 800500 грн При цьому справедлива вартість активів підприємства «Грейс» на дату придбання скла-

ла: основні засоби – 200000 грн, запаси – 200000грн, дебіторська заборгованість – 45000 грн; справедлива вартість зобов'язань на дату придбання – 300000 грн

Наведені операції в обліку будуть відображені наступним чином:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Сплачено кошти за майно придбаного підприємства	685	311	800500
2	Зараховано на баланс покупця майно придбаного підприємства: – основні засоби	10	685	200000
	– запаси	20		200000
	– дебіторська заборгованість	36		450000
3	Зараховано на баланс кредиторську заборгованість перед постачальниками придбаного підприємства	685	631	300000
4	Відображено суму гудвілу*	126	685	250500

*Вартість гудвілу дорівнює:
250500 грн (800500 – (200000 + 200000 + 450000 – 300000)).

Приклад 8.2

Умови аналогічні прикладу, наведеному вище, однак загальна сума придбання склала 280000 грн Операції із відображення в обліку негативного гудвілу будуть наступними:

ла: основні засоби – 200000 грн, запаси – 200000грн, дебіторська заборгованість – 45000 грн; справедлива вартість зобов'язань на дату придбання – 300000 грн

Наведені операції в обліку будуть відображені наступним чином:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Сплачено кошти за майно придбаного підприємства	685	311	800500
2	Зараховано на баланс покупця майно придбаного підприємства: – основні засоби	10	685	200000
	– запаси	20		200000
	– дебіторська заборгованість	36		450000
3	Зараховано на баланс кредиторську заборгованість перед постачальниками придбаного підприємства	685	631	300000
4	Відображено суму гудвілу*	126	685	250500

*Вартість гудвілу дорівнює:
250500 грн (800500 – (200000 + 200000 + 450000 – 300000)).

Приклад 8.2

Умови аналогічні прикладу, наведеному вище, однак загальна сума придбання склала 280000 грн Операції із відображення в обліку негативного гудвілу будуть наступними:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Сплачено кошти за придбання підприємства	685	311	280000
2	Зараховано на баланс покупця майно придбаного підприємства: основні засоби запаси дебіторська заборгованість	10		200000
		20	685	200000
		36		450000
3	Зараховано на баланс кредиторську заборгованість	685	631	300000
4	Відображено негативний гудвіл*	685	19	270000

*Сума негативного гудвілу становить 270000 грн
(280000–(200000+200000+450000–300000))

Контрольні запитання

1. З якою метою в обліку малоцінні необоротні матеріальні активи відокремлені в окрему групу основних засобів?
2. Яке з наведених словосполучень, на вашу думку, краще характеризує групу активів з нематеріальною природою: «нематеріальні активи», «невідчутні активи», «інтелектуальна власність»? Обґрунтуйте.
3. Чим обумовлена наявність багатьох методів амортизації, чи можлива в подальшому поява нових?

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Сплачено кошти за придбання підприємства	685	311	280000
2	Зараховано на баланс покупця майно придбаного підприємства: основні засоби запаси дебіторська заборгованість	10		200000
		20	685	200000
		36		450000
3	Зараховано на баланс кредиторську заборгованість	685	631	300000
4	Відображено негативний гудвіл*	685	19	270000

*Сума негативного гудвілу становить 270000 грн
(280000–(200000+200000+450000–300000))

Контрольні запитання

1. З якою метою в обліку малоцінні необоротні матеріальні активи відокремлені в окрему групу основних засобів?
2. Яке з наведених словосполучень, на вашу думку, краще характеризує групу активів з нематеріальною природою: «нематеріальні активи», «невідчутні активи», «інтелектуальна власність»? Обґрунтуйте.
3. Чим обумовлена наявність багатьох методів амортизації, чи можлива в подальшому поява нових?

ТЕМА 9

ОБЛІК ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ

Питання до розгляду

- 9.1. Економічна суть, форми та системи оплати праці.
- 9.2. Нормативно-правове регулювання обліку оплати праці.
- 9.3. Первинний облік праці та заробітної плати.
- 9.4. Аналітичний та синтетичний облік оплати праці.
- 9.5. Порядок нарахування відпускних та лікарняних.
- 9.6. Облік розрахунків за соціальним страхуванням персоналу.

Ключові терміни: соціальне страхування, заробітна плата, нарахування на фонд оплати праці, утримання із заробітної плати, тарифна ставка, відрядна розцінка, мінімальна заробітна плата, прожитковий мінімум, відпускні, допомога з тимчасової втрати працездатності.

Первинні документи: розрахунково-платіжна відомість, розрахункова відомість, платіжна відомість, акт про брак, наказ (розпорядження) про надання відпустки, реєстр депонованої заробітної плати.

Інші документи: таблиць обліку використання робочого часу, наряди, відомості обліку виробітку, рапорти про виробіток, маршрутні листи, особовий рахунок, штатний розпис, накопичувальна картка виробітку і заробітної плати, листки на доплату, маршрутний лист, список осіб, які працювали в понадурочний час, листок обліку простоїв, лікарняний листок, наказ (розпорядження) про прийняття на роботу, особова картка, алфавітна картка, особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи, наказ (розпо-

ТЕМА 9

ОБЛІК ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ

Питання до розгляду

- 9.1. Економічна суть, форми та системи оплати праці.
- 9.2. Нормативно-правове регулювання обліку оплати праці.
- 9.3. Первинний облік праці та заробітної плати.
- 9.4. Аналітичний та синтетичний облік оплати праці.
- 9.5. Порядок нарахування відпускних та лікарняних.
- 9.6. Облік розрахунків за соціальним страхуванням персоналу.

Ключові терміни: соціальне страхування, заробітна плата, нарахування на фонд оплати праці, утримання із заробітної плати, тарифна ставка, відрядна розцінка, мінімальна заробітна плата, прожитковий мінімум, відпускні, допомога з тимчасової втрати працездатності.

Первинні документи: розрахунково-платіжна відомість, розрахункова відомість, платіжна відомість, акт про брак, наказ (розпорядження) про надання відпустки, реєстр депонованої заробітної плати.

Інші документи: таблиць обліку використання робочого часу, наряди, відомості обліку виробітку, рапорти про виробіток, маршрутні листи, особовий рахунок, штатний розпис, накопичувальна картка виробітку і заробітної плати, листки на доплату, маршрутний лист, список осіб, які працювали в понадурочний час, листок обліку простоїв, лікарняний листок, наказ (розпорядження) про прийняття на роботу, особова картка, алфавітна картка, особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи, наказ (розпо-

рядження) про переведення на іншу роботу, список про надання відпустки, наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту).

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996–XIV.
2. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження інструкції зі статистики заробітної плати» від 27.01.2004 р. № 114/8713.
3. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі» від 22.05.1996 року № 144.
4. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» від 30.11.2005 № 1132.
5. Кодекс законів про працю України, прийнятий Законом УРСР від 10.12.71р., з подальшими змінами та доповненнями від 20.06.2007р.
6. Закон України «Про відпустки» від 02.06.2005 р. № 2622–IV (зі змінами).
7. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95–ВР.
8. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464–VI.
9. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерському обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291.

9.1. Економічна суть, форми та системи оплати праці

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» *заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.*

рядження) про переведення на іншу роботу, список про надання відпустки, наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту).

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996–XIV.
2. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження інструкції зі статистики заробітної плати» від 27.01.2004 р. № 114/8713.
3. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі» від 22.05.1996 року № 144.
4. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» від 30.11.2005 № 1132.
5. Кодекс законів про працю України, прийнятий Законом УРСР від 10.12.71р., з подальшими змінами та доповненнями від 20.06.2007р.
6. Закон України «Про відпустки» від 02.06.2005 р. № 2622–IV (зі змінами).
7. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95–ВР.
8. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464–VI.
9. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерському обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291.

9.1. Економічна суть, форми та системи оплати праці

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» *заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.*

Сутність поняття «заробітна плата» можна розглядати з різних позицій.

По-перше, *заробітна плата* – це економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості.

По-друге, *заробітна плата* – це винагорода або заробіток, обчислений у грошовому виразі, який за трудовим договором роботодавець сплачує працівникові за роботу, яку виконано або має бути виконано.

По-третє, в умовах ринкової економіки *заробітна плата* – це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозиції та виражає ринкову вартість використання найманої праці. В цьому розумінні найчастіше вживаються усереднені показники ставок оплати одиниці праці певної якості.

По-четверте, для найманого працівника *заробітна плата* – це основна частина його трудового доходу, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.

По-п'яте, для роботодавця *заробітна плата* – це елемент витрат виробництва, і водночас, головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.

У цілому на загальний рівень заробітної плати впливає багато різноманітних факторів, які можна поділити на зовнішні (фактори оточення) та внутрішні (фактори підприємства) (рис. 9.1).

Для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників застосовують показник фонду оплати праці. До фонду оплати праці відносяться нарахування найманим працівникам у грошовій та натуральній формі (оцінені у грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат.

Фонд оплати праці включає наступні складові:

- *основна заробітна плата* – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців. А також включається оплата праці за перебування у відрядженні; вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці тощо;

Сутність поняття «заробітна плата» можна розглядати з різних позицій.

По-перше, *заробітна плата* – це економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості.

По-друге, *заробітна плата* – це винагорода або заробіток, обчислений у грошовому виразі, який за трудовим договором роботодавець сплачує працівникові за роботу, яку виконано або має бути виконано.

По-третє, в умовах ринкової економіки *заробітна плата* – це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозиції та виражає ринкову вартість використання найманої праці. В цьому розумінні найчастіше вживаються усереднені показники ставок оплати одиниці праці певної якості.

По-четверте, для найманого працівника *заробітна плата* – це основна частина його трудового доходу, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.

По-п'яте, для роботодавця *заробітна плата* – це елемент витрат виробництва, і водночас, головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.

У цілому на загальний рівень заробітної плати впливає багато різноманітних факторів, які можна поділити на зовнішні (фактори оточення) та внутрішні (фактори підприємства) (рис. 9.1).

Для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників застосовують показник фонду оплати праці. До фонду оплати праці відносяться нарахування найманим працівникам у грошовій та натуральній формі (оцінені у грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат.

Фонд оплати праці включає наступні складові:

- *основна заробітна плата* – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців. А також включається оплата праці за перебування у відрядженні; вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці тощо;

- *додаткова заробітна плата* – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, премії та винагороди, у тому числі за вислугу років, передбачені чинним законодавством: премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій, суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників;
- *інші заохочувальні та компенсаційні виплати*, до яких належать виплати у формі винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які проводяться понад встановлені зазначеними актами норми.

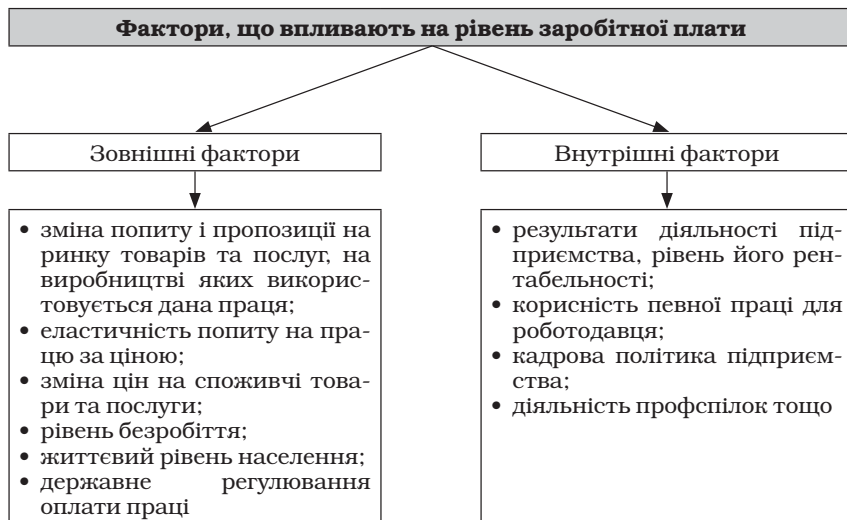


Рис. 9.1. Фактори, від яких залежить рівень заробітної плати

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій.

- *додаткова заробітна плата* – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, премії та винагороди, у тому числі за вислугу років, передбачені чинним законодавством: премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій, суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників;
- *інші заохочувальні та компенсаційні виплати*, до яких належать виплати у формі винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які проводяться понад встановлені зазначеними актами норми.



Рис. 9.1. Фактори, від яких залежить рівень заробітної плати

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій.

Розмір мінімальної заробітної плати визначається з урахуванням:

- вартісної величини мінімального споживчого бюджету з поступовим зближенням рівнів цих показників в міру стабілізації та розвитку економіки країни;
- загального рівня середньої заробітної плати;
- продуктивності праці, рівня зайнятості та інших економічних умов.

Мінімальна заробітна плата встановлюється у розмірі не нижчому за вартісну величину межі малозабезпеченості в розрахунку на працездатну особу.

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами.

Основним організаційно-правовим інститутом обґрунтування диференціації заробітної плати працівників різних суб'єктів господарювання є тарифна система, основні елементи якої такі: тарифні сітки; тарифно-кваліфікаційні довідники; тарифні ставки; схеми посадових окладів (рис. 9.2).

Тарифні сітка та ставки встановлюють відповідні співвідношення в оплаті праці працівників різної кваліфікації. Це перелік тарифних розрядів, відповідних тарифних коефіцієнтів та ставок. Тарифний коефіцієнт першого розряду завжди дорівнює одиниці. Коефіцієнти наступних розрядів характеризують ступінь складності праці робітників.

Тарифна ставка визначається відповідно до встановленого державою мінімального розміру заробітної плати, тобто таким, нижче якого вже не можна платити працівникові за виконану норму робочого часу. Тарифна ставка не включає жодних доплат, які можуть надаватися понад встановлену ставку.

Тарифні ставки інших розрядів визначаються множенням тарифної ставки першого розряду на тарифний коефіцієнт відповідного тарифного розряду.

Система посадових окладів передбачає тарифне регулювання заробітної плати керівників, спеціалістів і службовців. Система посадових окладів доповнюється системою показників і характе-

Розмір мінімальної заробітної плати визначається з урахуванням:

- вартісної величини мінімального споживчого бюджету з поступовим зближенням рівнів цих показників в міру стабілізації та розвитку економіки країни;
- загального рівня середньої заробітної плати;
- продуктивності праці, рівня зайнятості та інших економічних умов.

Мінімальна заробітна плата встановлюється у розмірі не нижчому за вартісну величину межі малозабезпеченості в розрахунку на працездатну особу.

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами.

Основним організаційно-правовим інститутом обґрунтування диференціації заробітної плати працівників різних суб'єктів господарювання є тарифна система, основні елементи якої такі: тарифні сітки; тарифно-кваліфікаційні довідники; тарифні ставки; схеми посадових окладів (рис. 9.2).

Тарифні сітка та ставки встановлюють відповідні співвідношення в оплаті праці працівників різної кваліфікації. Це перелік тарифних розрядів, відповідних тарифних коефіцієнтів та ставок. Тарифний коефіцієнт першого розряду завжди дорівнює одиниці. Коефіцієнти наступних розрядів характеризують ступінь складності праці робітників.

Тарифна ставка визначається відповідно до встановленого державою мінімального розміру заробітної плати, тобто таким, нижче якого вже не можна платити працівникові за виконану норму робочого часу. Тарифна ставка не включає жодних доплат, які можуть надаватися понад встановлену ставку.

Тарифні ставки інших розрядів визначаються множенням тарифної ставки першого розряду на тарифний коефіцієнт відповідного тарифного розряду.

Система посадових окладів передбачає тарифне регулювання заробітної плати керівників, спеціалістів і службовців. Система посадових окладів доповнюється системою показників і характе-

ристик для віднесення працівників до певної групи по оплаті праці та містить перелік посад усіх найменувань і розмірів місячних окладів щодо кожної посади.

Під системою оплати праці слід розуміти чинний на підприємстві організаційно-економічний механізм взаємозв'язку між показниками, що характеризують міру (норму) праці і міру її оплати відповідно до фактично досягнутих результатів праці, тарифних умов оплати праці та погодженою між працівником і роботодавцем ціною послуг робочої сили.

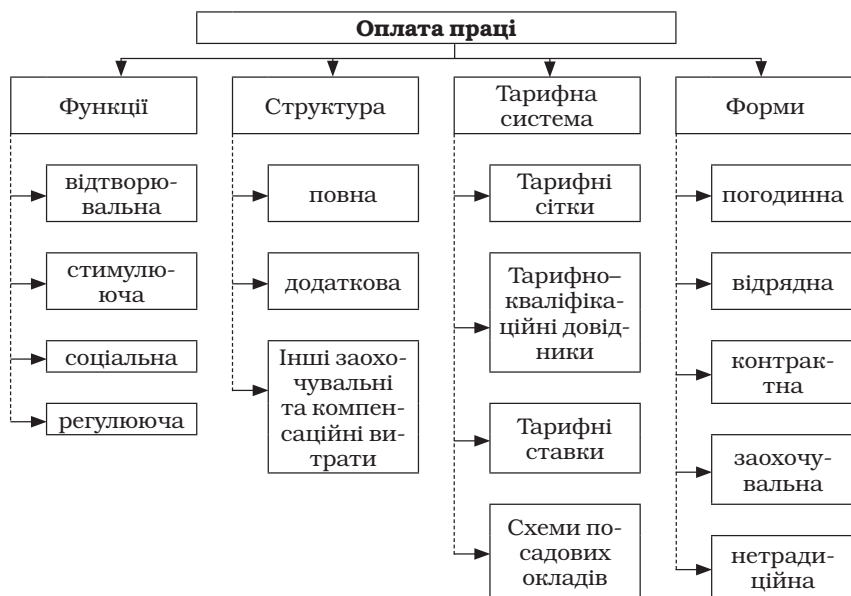


Рис. 9.2. Основні характеристики оплати праці

Системи оплати праці класифікуються за наступними ознаками:

1) з огляду комплексності впливу на матеріальні мотиви працівників:

- прості (розмір заробітку визначають два показники, один з яких характеризує міру праці). Так, за простої почасової

ристик для віднесення працівників до певної групи по оплаті праці та містить перелік посад усіх найменувань і розмірів місячних окладів щодо кожної посади.

Під системою оплати праці слід розуміти чинний на підприємстві організаційно-економічний механізм взаємозв'язку між показниками, що характеризують міру (норму) праці і міру її оплати відповідно до фактично досягнутих результатів праці, тарифних умов оплати праці та погодженою між працівником і роботодавцем ціною послуг робочої сили.

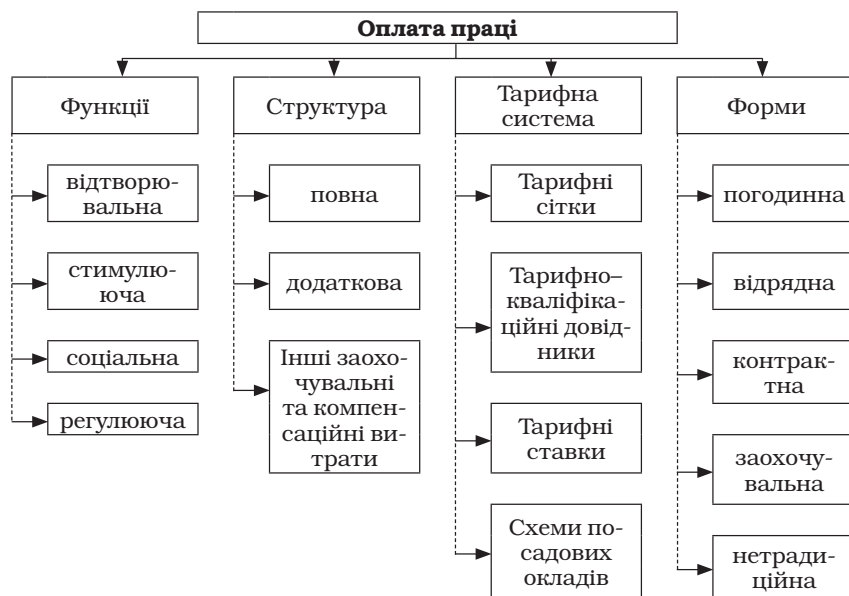


Рис. 9.2. Основні характеристики оплати праці

Системи оплати праці класифікуються за наступними ознаками:

1) з огляду комплексності впливу на матеріальні мотиви працівників:

- прості (розмір заробітку визначають два показники, один з яких характеризує міру праці). Так, за простої почасової

системи оплати праці розмір заробітку працівника залежить від кількості відпрацьованого часу та встановленої тарифної ставки. За простої відрядної системи заробіток працівника формують показники кількості виготовленої продукції та відрядні розцінки за одиницю;

- складні (розмір заробітку визначають три і більше показників: два є основними, інші – додатковими). Кількість додаткових показників залежить від кількості «вузьких» місць на виробництві, наявних резервів збільшення виробництва та реальних можливостей працівників впливати на використання цих резервів;

2) *за характером зміни параметрів заробітної плати залежно від виконання норм виробітку та інших умов оплати праці визначають:*

- прямі (пропорційні);
- прогресивні;
- регресивні;

3) *залежно від спрямування мотиваційного впливу розрізняють:*

- індивідуальні: облік міри і результатів праці кожного працівника;
- колективні: облік міри та результатів колективної праці.

Форми та системи оплати праці наведено на рис. 9.3.

На підприємствах як виробничої, так і невиробничої сфери використовуються різні форми оплати праці, головні з них:

- 1) погодинна (оплата за годину робочого часу);
- 2) відрядна (оплата за виконаний обсяг роботи).

Залежно від того, який основний показник застосовується для визначення міри праці, усі системи заробітної плати відносять до двох великих груп, що називаються формами заробітної плати. За використання як міри праці кількості відпрацьованого робочого часу має місце почасова форма заробітної плати. Якщо за міру взято кількість виготовленої продукції (наданих послуг), то матимемо відрядну форму заробітної плати.

З погляду економічної сутності та елементів побудови відрядна і погодинна форми заробітної плати базуються на встановленій законодавством тривалості робочого часу та ринковій ціні послуг робочої сили. Обидві форми заробітної плати враховують як результат праці, так і необхідний для його отримання робочий час. За почасової форми заробітної плати результат праці виступає в прихованій формі – у формі посадових інструкцій, переліку тру-

системи оплати праці розмір заробітку працівника залежить від кількості відпрацьованого часу та встановленої тарифної ставки. За простої відрядної системи заробіток працівника формують показники кількості виготовленої продукції та відрядні розцінки за одиницю;

- складні (розмір заробітку визначають три і більше показників: два є основними, інші – додатковими). Кількість додаткових показників залежить від кількості «вузьких» місць на виробництві, наявних резервів збільшення виробництва та реальних можливостей працівників впливати на використання цих резервів;

2) *за характером зміни параметрів заробітної плати залежно від виконання норм виробітку та інших умов оплати праці визначають:*

- прямі (пропорційні);
- прогресивні;
- регресивні;

3) *залежно від спрямування мотиваційного впливу розрізняють:*

- індивідуальні: облік міри і результатів праці кожного працівника;
- колективні: облік міри та результатів колективної праці.

Форми та системи оплати праці наведено на рис. 9.3.

На підприємствах як виробничої, так і невиробничої сфери використовуються різні форми оплати праці, головні з них:

- 1) погодинна (оплата за годину робочого часу);
- 2) відрядна (оплата за виконаний обсяг роботи).

Залежно від того, який основний показник застосовується для визначення міри праці, усі системи заробітної плати відносять до двох великих груп, що називаються формами заробітної плати. За використання як міри праці кількості відпрацьованого робочого часу має місце почасова форма заробітної плати. Якщо за міру взято кількість виготовленої продукції (наданих послуг), то матимемо відрядну форму заробітної плати.

З погляду економічної сутності та елементів побудови відрядна і погодинна форми заробітної плати базуються на встановленій законодавством тривалості робочого часу та ринковій ціні послуг робочої сили. Обидві форми заробітної плати враховують як результат праці, так і необхідний для його отримання робочий час. За почасової форми заробітної плати результат праці виступає в прихованій формі – у формі посадових інструкцій, переліку тру-

дових обов'язків тощо, а робочий час, що є невіддільним від цих обов'язків, – у відкритій, явній формі. За відрядної форми заробітної плати результат виступає в безпосередній формі, він має чіткі кількісні параметри, а робочий час, необхідний для його досягнення і невіддільний від нього, має опосередковану форму.

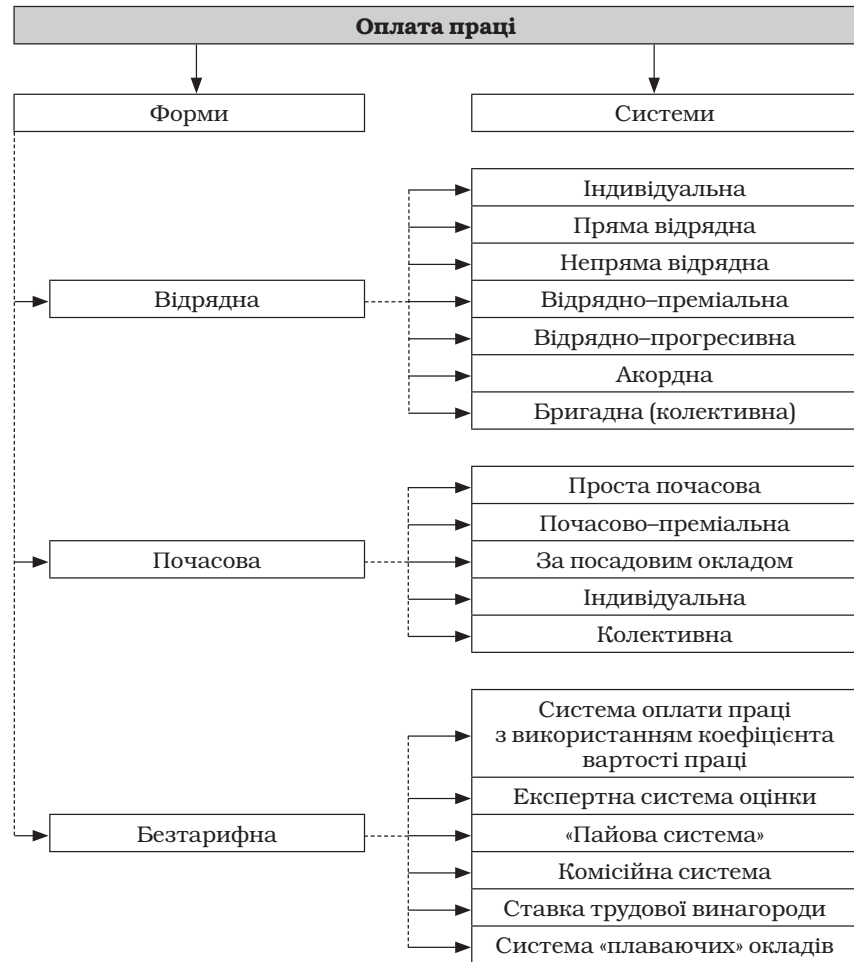


Рис. 9.3. Форми й основні системи оплати праці

дових обов'язків тощо, а робочий час, що є невіддільним від цих обов'язків, – у відкритій, явній формі. За відрядної форми заробітної плати результат виступає в безпосередній формі, він має чіткі кількісні параметри, а робочий час, необхідний для його досягнення і невіддільний від нього, має опосередковану форму.

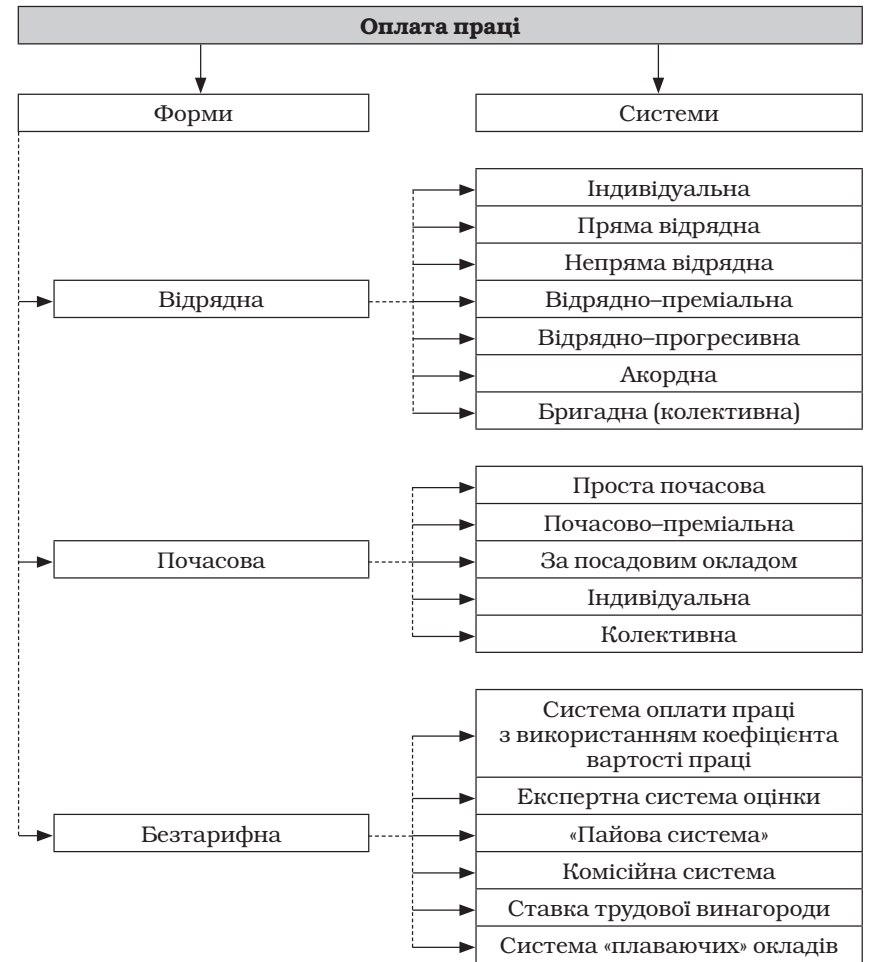


Рис. 9.3. Форми й основні системи оплати праці

Почасова форма оплати праці має дві системи:

1. Проста почасова система оплати праці: передбачає проведення нарахування заробітної плати працівникам виходячи з годинної тарифної ставки і фактичної кількості відпрацьованих ними годин за розрахунковий період. Заробіток при цій системі обчислюється за формулою:

$$Z_{п.поч} = \Phi_{міс} \cdot C_2, \text{ грн}, \quad (9.1)$$

де $\Phi_{міс}$ – фактично відпрацьований за місяць час, год./міс.;

C_2 – годинна тарифна ставка за розрядом робітника, грн

Почасово-преміальна система оплати праці: застосовується з метою підвищення зацікавленості працівників у результатах їхньої праці.

2. При цій системі поряд з виплатою посадових окладів або ставки за одиницю часу роботи, за досягнення певних кількісних і якісних показників працівнику виплачується надбавка до заробітної плати, тобто премія. Здебільшого розмір премії встановлюється у відсотках до нарахованої заробітної плати. Заробіток обчислюється:

$$Z_{п.прем} = Z_{тар} + D, \text{ грн}, \quad (9.2)$$

де $Z_{тар}$ – сума заробітку, нарахованого за прямою почасовою системою оплати праці, грн;

D – сума преміальних доплат за досягнення певних якісних або кількісних показників, грн

Відрядна форма передбачає залежність суми заробітку від кількості виготовлених виробів або обсягу виконаних робіт за певний проміжок часу.

Основними умовами застосування відрядної форми оплати праці є наявність кількісних показників роботи, що безпосередньо залежать від конкретного працівника і піддаються точному обліку, а також необхідність стимулювання зростання обсягу випуску продукції.

Відрядна форма включає такі системи:

1. *Пряма відрядна.* Заробіток при цьому обчислюється за формулою:

Почасова форма оплати праці має дві системи:

1. Проста почасова система оплати праці: передбачає проведення нарахування заробітної плати працівникам виходячи з годинної тарифної ставки і фактичної кількості відпрацьованих ними годин за розрахунковий період. Заробіток при цій системі обчислюється за формулою:

$$Z_{п.поч} = \Phi_{міс} \cdot C_2, \text{ грн}, \quad (9.1)$$

де $\Phi_{міс}$ – фактично відпрацьований за місяць час, год./міс.;

C_2 – годинна тарифна ставка за розрядом робітника, грн

Почасово-преміальна система оплати праці: застосовується з метою підвищення зацікавленості працівників у результатах їхньої праці.

2. При цій системі поряд з виплатою посадових окладів або ставки за одиницю часу роботи, за досягнення певних кількісних і якісних показників працівнику виплачується надбавка до заробітної плати, тобто премія. Здебільшого розмір премії встановлюється у відсотках до нарахованої заробітної плати. Заробіток обчислюється:

$$Z_{п.прем} = Z_{тар} + D, \text{ грн}, \quad (9.2)$$

де $Z_{тар}$ – сума заробітку, нарахованого за прямою почасовою системою оплати праці, грн;

D – сума преміальних доплат за досягнення певних якісних або кількісних показників, грн

Відрядна форма передбачає залежність суми заробітку від кількості виготовлених виробів або обсягу виконаних робіт за певний проміжок часу.

Основними умовами застосування відрядної форми оплати праці є наявність кількісних показників роботи, що безпосередньо залежать від конкретного працівника і піддаються точному обліку, а також необхідність стимулювання зростання обсягу випуску продукції.

Відрядна форма включає такі системи:

1. *Пряма відрядна.* Заробіток при цьому обчислюється за формулою:

$$Z_{п.вир} = \sum_{i=1}^n P_i \cdot N_{\phi i}, \text{ грн}, \quad (9.3)$$

де P_i – відрядний розцінок за виготовлення одного виробу i -го виду, грн/шт.;

$N_{\phi i}$ – фактична кількість виробів i -го виду, виготовлених робітниками за певний час, шт.;

n – кількість видів виробів.

$$P_i = T_{шт_i} \cdot C_e, \text{ грн}, \quad (9.4)$$

де $T_{шт_i}$ – час на виготовлення одного виробу i -го виду, год.

2. *Відрядно-преміальна система* оплати праці передбачає виплату робітнику-відряднику, крім заробітку за відрядними розцінками, премії за перевиконання кількісних і якісних показників. Сума заробітку при цій системі визначається:

$$Z_{п.прем} = Z_{тар.в} + D_v, \text{ грн}, \quad (9.5)$$

де $Z_{тар.в}$ – тарифний заробіток робітника при прямій відрядній системі оплати праці, грн;

D_v – сума преміальних доплат.

3. *Відрядно-прогресивна система* оплати праці передбачає збільшення відрядної розцінки зі збільшенням виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг протягом встановленого робочого дня.

Заробітна плата обчислюється за формулою:

$$Z_{в.прогр} = N_{вб} \cdot P_{зв} + (N_{\phi} - N_{вб}) \cdot P_{підв}, \text{ грн}, \quad (9.6)$$

де $N_{вб}$ – вихідна база для нарахування доплат, шт./міс.;

$P_{зв}$ – звичайний розцінок за один виріб, грн/шт.;

$P_{підв}$ – підвищений розцінок за один виріб, грн/шт.

4. *Непряма відрядна система* застосовується для оплаті праці допоміжних робітників які обслуговують основних робітників і значною мірою впливають на їх виробіток. При її застосуванні робітникові нараховується заробіток не за результатами його ви-

$$Z_{п.вир} = \sum_{i=1}^n P_i \cdot N_{\phi i}, \text{ грн}, \quad (9.3)$$

де P_i – відрядний розцінок за виготовлення одного виробу i -го виду, грн/шт.;

$N_{\phi i}$ – фактична кількість виробів i -го виду, виготовлених робітниками за певний час, шт.;

n – кількість видів виробів.

$$P_i = T_{шт_i} \cdot C_e, \text{ грн}, \quad (9.4)$$

де $T_{шт_i}$ – час на виготовлення одного виробу i -го виду, год.

2. *Відрядно-преміальна система* оплати праці передбачає виплату робітнику-відряднику, крім заробітку за відрядними розцінками, премії за перевиконання кількісних і якісних показників. Сума заробітку при цій системі визначається:

$$Z_{п.прем} = Z_{тар.в} + D_v, \text{ грн}, \quad (9.5)$$

де $Z_{тар.в}$ – тарифний заробіток робітника при прямій відрядній системі оплати праці, грн;

D_v – сума преміальних доплат.

3. *Відрядно-прогресивна система* оплати праці передбачає збільшення відрядної розцінки зі збільшенням виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг протягом встановленого робочого дня.

Заробітна плата обчислюється за формулою:

$$Z_{в.прогр} = N_{вб} \cdot P_{зв} + (N_{\phi} - N_{вб}) \cdot P_{підв}, \text{ грн}, \quad (9.6)$$

де $N_{вб}$ – вихідна база для нарахування доплат, шт./міс.;

$P_{зв}$ – звичайний розцінок за один виріб, грн/шт.;

$P_{підв}$ – підвищений розцінок за один виріб, грн/шт.

4. *Непряма відрядна система* застосовується для оплаті праці допоміжних робітників які обслуговують основних робітників і значною мірою впливають на їх виробіток. При її застосуванні робітникові нараховується заробіток не за результатами його ви-

робітку, а за результатами праці основних робітників, яких він обслуговує:

$$Z_{н.в} = \sum_{s=1}^n N_{фi} \cdot P_{н.вi}, \text{ грн.} \quad (9.7)$$

де $Z_{н.в}$ – зарібок допоміжного робітника, грн;
 $N_{фi}$ – фактично виготовлена кількість продукції і-им основним робітником за зміну (місяць), одиниць;
 $P_{н.вi}$ – непряма відрядна розцінка.

$$P_{н.вi} = \frac{C_d}{n \cdot N_{нл.i}}, \text{ грн.} \quad (9.8)$$

де C_d – денна тарифна ставка допоміжного робітника, грн;
 n – кількість основних робітників, які обслуговуються допоміжними робітниками;
 $N_{нл.i}$ – норма виробітку основного робітника за зміну, од.

5. *Колективна система оплати праці (бригадна).* Використовується в тому випадку, коли характер обслуговування обладнання чи специфіка технології виробництва потребують зусиль групи працівників різної кваліфікації.

При використанні цієї системи спочатку розраховується зарібок всієї бригади ($Z_{бр}$) як при прямій відрядній системі, використовуючи бригадну розцінку. Потім бригадний зарібок розподіляється між членами бригади одним із таких методів:

- метод годино-коефіцієнтів. Застосовується тоді, коли всі члени бригади працюють в однакових умовах;
- метод коефіцієнта виконання норм. Використовується за умови, що члени бригади працюють в різних умовах.

6. *Акордна система.* Передбачає встановлення розцінки на весь обсяг робіт. Використовується такий підхід в тих випадках, коли чітко встановлені не лише обсяги робіт, але й терміни їх виконання. Як правило, при дотриманні термінів виконання робіт і за умови якісного виконання виплачується премія у встановленому розмірі.

В умовах становлення ринкових відносин на багатьох підприємствах знайшла застосування безтарифна система оплати праці.

робітку, а за результатами праці основних робітників, яких він обслуговує:

$$Z_{н.в} = \sum_{s=1}^n N_{фi} \cdot P_{н.вi}, \text{ грн.} \quad (9.7)$$

де $Z_{н.в}$ – зарібок допоміжного робітника, грн;
 $N_{фi}$ – фактично виготовлена кількість продукції і-им основним робітником за зміну (місяць), одиниць;
 $P_{н.вi}$ – непряма відрядна розцінка.

$$P_{н.вi} = \frac{C_d}{n \cdot N_{нл.i}}, \text{ грн.} \quad (9.8)$$

де C_d – денна тарифна ставка допоміжного робітника, грн;
 n – кількість основних робітників, які обслуговуються допоміжними робітниками;
 $N_{нл.i}$ – норма виробітку основного робітника за зміну, од.

5. *Колективна система оплати праці (бригадна).* Використовується в тому випадку, коли характер обслуговування обладнання чи специфіка технології виробництва потребують зусиль групи працівників різної кваліфікації.

При використанні цієї системи спочатку розраховується зарібок всієї бригади ($Z_{бр}$) як при прямій відрядній системі, використовуючи бригадну розцінку. Потім бригадний зарібок розподіляється між членами бригади одним із таких методів:

- метод годино-коефіцієнтів. Застосовується тоді, коли всі члени бригади працюють в однакових умовах;
- метод коефіцієнта виконання норм. Використовується за умови, що члени бригади працюють в різних умовах.

6. *Акордна система.* Передбачає встановлення розцінки на весь обсяг робіт. Використовується такий підхід в тих випадках, коли чітко встановлені не лише обсяги робіт, але й терміни їх виконання. Як правило, при дотриманні термінів виконання робіт і за умови якісного виконання виплачується премія у встановленому розмірі.

В умовах становлення ринкових відносин на багатьох підприємствах знайшла застосування безтарифна система оплати праці.

Безтарифна форма оплати праці включає такі системи оплати праці:

- комісійна система: оплата здійснюється за кінцеві результати роботи підприємства у відсотках від одержаного доходу (прибутку). Дана система має широке застосування у зв'язку з появою таких професій, як брокери, торгові агенти, посередники. Вона стимулює ріст продуктивності праці, знижує кількість звільнень, зближує інтереси роботодавців та працівників;
- ставка трудової винагороди: розмір ставки визначається у вигляді фіксованого відсотка від суми, яка надходить від клієнта за виконану роботу. Дана система оплати праці застосовується в галузях сервісного обслуговування;
- система «плаваючих окладів»: передбачає, що за результатами праці місяця для спеціалістів встановлюються нові посадові оклади, які залежать від результативності праці їх підлеглих або розміру одержаного прибутку.

Таким чином, перехід до ринкової економіки, отримання господарської самостійності надали змогу підприємствам різних форм власності згідно із законодавством України повної у формуванні коштів, виборі форм і систем оплати праці, а також умов застосування доплат, надбавок, премій та інших заохочувальних і компенсаційних виплат. Однак негативним є те, що ці зміни не завжди зумовлені зростанням продуктивності праці й збільшенням обсягів виробництва.

9.2. Нормативно-правове регулювання обліку оплати праці

Правові, економічні та соціальні умови обліку витрат на оплату праці визначено чинним законодавством.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються:

- заробітна плата за окладами і тарифами;
- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;
- премії та заохочення;

Безтарифна форма оплати праці включає такі системи оплати праці:

- комісійна система: оплата здійснюється за кінцеві результати роботи підприємства у відсотках від одержаного доходу (прибутку). Дана система має широке застосування у зв'язку з появою таких професій, як брокери, торгові агенти, посередники. Вона стимулює ріст продуктивності праці, знижує кількість звільнень, зближує інтереси роботодавців та працівників;
- ставка трудової винагороди: розмір ставки визначається у вигляді фіксованого відсотка від суми, яка надходить від клієнта за виконану роботу. Дана система оплати праці застосовується в галузях сервісного обслуговування;
- система «плаваючих окладів»: передбачає, що за результатами праці місяця для спеціалістів встановлюються нові посадові оклади, які залежать від результативності праці їх підлеглих або розміру одержаного прибутку.

Таким чином, перехід до ринкової економіки, отримання господарської самостійності надали змогу підприємствам різних форм власності згідно із законодавством України повної у формуванні коштів, виборі форм і систем оплати праці, а також умов застосування доплат, надбавок, премій та інших заохочувальних і компенсаційних виплат. Однак негативним є те, що ці зміни не завжди зумовлені зростанням продуктивності праці й збільшенням обсягів виробництва.

9.2. Нормативно-правове регулювання обліку оплати праці

Правові, економічні та соціальні умови обліку витрат на оплату праці визначено чинним законодавством.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються:

- заробітна плата за окладами і тарифами;
- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;
- премії та заохочення;

- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

Закон України «Про оплату праці» визначає: структуру заробітної плати, порядок встановлення і перегляду розміру мінімальної заробітної плати, джерела коштів на оплату праці, систему організації і тарифну систему оплати праці. Також законом передбачено державне та договірне регулювання оплати праці, права працівників на оплату праці та їх захист.

Кодексом законів про працю України передбачено встановлення загальних вимог щодо укладання колективних договорів між роботодавцем і трудовим колективом та трудових договорів – між роботодавцем та відповідно працівниками.

У колективному договорі встановлюються взаємні зобов'язання сторін щодо регулювання виробничих, трудових, соціально-економічних відносин, зокрема: зміни в організації виробництва і праці; нормування і оплати праці, встановлення форм, системи, розмірів заробітної плати та інших видів трудових виплат (доплат, надбавок, премій та ін.); встановлення гарантій, компенсацій, пільг; умов і охорони праці; режиму роботи, тривалості робочого часу і відпочинку.

Трудовий договір є угодою між працівником і власником підприємства або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, а власник підприємства або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язуються виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін.

9.3. Первинний облік праці та заробітної плати

Організація оплати праці на підприємстві визначається діючими формами оплати праці, а також законодавством про працю.

У діловодстві підприємства використовуються нормативні документи, що регулюють порядок нарахування заробітної плати:

- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

Закон України «Про оплату праці» визначає: структуру заробітної плати, порядок встановлення і перегляду розміру мінімальної заробітної плати, джерела коштів на оплату праці, систему організації і тарифну систему оплати праці. Також законом передбачено державне та договірне регулювання оплати праці, права працівників на оплату праці та їх захист.

Кодексом законів про працю України передбачено встановлення загальних вимог щодо укладання колективних договорів між роботодавцем і трудовим колективом та трудових договорів – між роботодавцем та відповідно працівниками.

У колективному договорі встановлюються взаємні зобов'язання сторін щодо регулювання виробничих, трудових, соціально-економічних відносин, зокрема: зміни в організації виробництва і праці; нормування і оплати праці, встановлення форм, системи, розмірів заробітної плати та інших видів трудових виплат (доплат, надбавок, премій та ін.); встановлення гарантій, компенсацій, пільг; умов і охорони праці; режиму роботи, тривалості робочого часу і відпочинку.

Трудовий договір є угодою між працівником і власником підприємства або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, а власник підприємства або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язуються виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін.

9.3. Первинний облік праці та заробітної плати

Організація оплати праці на підприємстві визначається діючими формами оплати праці, а також законодавством про працю.

У діловодстві підприємства використовуються нормативні документи, що регулюють порядок нарахування заробітної плати:

- штатний розклад;
- розцінки та норми;
- договори підряду (на виконання разових робіт);
- інші трудові договори (контракт);
- накази та розпорядження (на виплату премій, доплат, матеріальної допомоги);
- колективний договір.

Міністерством статистики України затверджено наступні первинні документи з обліку особового складу:

Таблиця 9.1

Типові форми первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми
1	2	3
<i>Кадрова документація</i>		
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
2	П-2	Особова картка
3	П-3	Алфавітна картка
4	П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи
5	П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
6	П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
7	П-7	Список про надання відпустки
<i>З обліку використання робочого часу</i>		
8	П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
9	П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати
10	П-13	Табель обліку використання робочого часу
11	П-14	Табель обліку використання робочого часу
12	П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час
13	П-16	Листок обліку простоїв
<i>З обліку розрахунків з працівниками з оплати праці</i>		
14	П-49	Розрахунково-платіжна відомість

- штатний розклад;
- розцінки та норми;
- договори підряду (на виконання разових робіт);
- інші трудові договори (контракт);
- накази та розпорядження (на виплату премій, доплат, матеріальної допомоги);
- колективний договір.

Міністерством статистики України затверджено наступні первинні документи з обліку особового складу:

Таблиця 9.1

Типові форми первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми
1	2	3
<i>Кадрова документація</i>		
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
2	П-2	Особова картка
3	П-3	Алфавітна картка
4	П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи
5	П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
6	П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
7	П-7	Список про надання відпустки
<i>З обліку використання робочого часу</i>		
8	П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
9	П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати
10	П-13	Табель обліку використання робочого часу
11	П-14	Табель обліку використання робочого часу
12	П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час
13	П-16	Листок обліку простоїв
<i>З обліку розрахунків з працівниками з оплати праці</i>		
14	П-49	Розрахунково-платіжна відомість

Продовження табл. 9.1

15	П-50	Розрахункова відомість
16	П-51	Розрахункова відомість
17	П-52	Розрахунок заробітної плати
18	П-53	Платіжна відомість
19	П-54	Особовий рахунок
20	П-54-А	Особовий рахунок
21	П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати
22	П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

Оформлення працівників здійснюється на основі наказу (розпорядження) про прийняття на роботу (№ П-1). На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особовий картку (№ П-2), до якої заносять відомості про працівника, водночас роблять запис про прийняття на роботу в трудовій книжці і присвоюють йому табельний номер.

Картки комплектують за структурними підрозділами підприємства в алфавітному порядку, створюючи картотеку працівників. Особові картки працівників, що вибули, підшивають у спеціальній справі для кожного працівника.

Поряд з обліком особового складу на підприємстві має бути організовано облік використання робочого часу.

Для обліку використання робочого часу застосовується табель (№ П-13).

Табельний облік застосовується з метою аналізу і контролю за використанням робочого часу і станом трудової дисципліни, для отримання даних про відпрацьований час, а також для складання статистичної звітності з праці. Дані табельного обліку використовуються також для визначення заробітку працівників, які перебувають на погодинній оплаті праці, та окремих виплат іншим працівникам. Включення до табеля і виключення з нього працівників здійснюються на підставі первинних документів з обліку кадрів.

Продовження табл. 9.1

15	П-50	Розрахункова відомість
16	П-51	Розрахункова відомість
17	П-52	Розрахунок заробітної плати
18	П-53	Платіжна відомість
19	П-54	Особовий рахунок
20	П-54-А	Особовий рахунок
21	П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати
22	П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

Оформлення працівників здійснюється на основі наказу (розпорядження) про прийняття на роботу (№ П-1). На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особовий картку (№ П-2), до якої заносять відомості про працівника, водночас роблять запис про прийняття на роботу в трудовій книжці і присвоюють йому табельний номер.

Картки комплектують за структурними підрозділами підприємства в алфавітному порядку, створюючи картотеку працівників. Особові картки працівників, що вибули, підшивають у спеціальній справі для кожного працівника.

Поряд з обліком особового складу на підприємстві має бути організовано облік використання робочого часу.

Для обліку використання робочого часу застосовується табель (№ П-13).

Табельний облік застосовується з метою аналізу і контролю за використанням робочого часу і станом трудової дисципліни, для отримання даних про відпрацьований час, а також для складання статистичної звітності з праці. Дані табельного обліку використовуються також для визначення заробітку працівників, які перебувають на погодинній оплаті праці, та окремих виплат іншим працівникам. Включення до табеля і виключення з нього працівників здійснюються на підставі первинних документів з обліку кадрів.

9.4. Аналітичний та синтетичний облік оплати праці

Облік заробітної плати в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати, визначення належної суми працюючим і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання.

Рахунок № 66 «Розрахунки з оплати праці» призначений для обліку розрахунків за всіма видами оплати праці: заробітної плати, премій, виконання громадських обов'язків та ін.

Для обліку розрахунків по оплаті праці використовують два субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами».

В кредиті субрахунку № 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються:

- нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва, виробництва напівфабрикатів, допоміжних виробництв;
- нарахована заробітна плата робітникам за обслуговування і ремонт обладнання цехів основного виробництва;
- нарахована заробітна плата службовцям та обслуговуючому персоналу;
- нарахована заробітна плата спеціалістам;
- нарахована плата працівникам житлово-комунального господарства;
- нарахована заробітна плата за впровадження нової техніки, технології, за виконаний ремонт основних засобів;
- суми нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності;
- суми премій, нараховані за рахунок коштів Фонду економічного стимулювання або Фонду спеціального призначення;
- оплата праці за рахунок коштів Резерву наступних витрат і платежів та інші.

В кредиті субрахунку № 662 «Розрахунки з депонентами» відображаються суми своєчасно не виданої заробітної плати, премій, допомоги тощо працівникам підприємства.

9.4. Аналітичний та синтетичний облік оплати праці

Облік заробітної плати в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати, визначення належної суми працюючим і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання.

Рахунок № 66 «Розрахунки з оплати праці» призначений для обліку розрахунків за всіма видами оплати праці: заробітної плати, премій, виконання громадських обов'язків та ін.

Для обліку розрахунків по оплаті праці використовують два субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами».

В кредиті субрахунку № 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються:

- нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва, виробництва напівфабрикатів, допоміжних виробництв;
- нарахована заробітна плата робітникам за обслуговування і ремонт обладнання цехів основного виробництва;
- нарахована заробітна плата службовцям та обслуговуючому персоналу;
- нарахована заробітна плата спеціалістам;
- нарахована плата працівникам житлово-комунального господарства;
- нарахована заробітна плата за впровадження нової техніки, технології, за виконаний ремонт основних засобів;
- суми нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності;
- суми премій, нараховані за рахунок коштів Фонду економічного стимулювання або Фонду спеціального призначення;
- оплата праці за рахунок коштів Резерву наступних витрат і платежів та інші.

В кредиті субрахунку № 662 «Розрахунки з депонентами» відображаються суми своєчасно не виданої заробітної плати, премій, допомоги тощо працівникам підприємства.

Таблиця 9.2

Типові проведення з нарахування заробітної плати

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахована заробітна плата:		
1.1.	працівникам основного виробництва	23	661
1.2.	працівникам допоміжних виробництв	23	661
1.3.	працівникам, зайнятим обслуговуванням машин та обладнання	91	661
1.4.	працівникам, зайнятим на загальновиробничих роботах цехів та інших підрозділів	91	661
1.5.	адміністративно-управлінському персоналові	92	661
1.6.	працівникам обслуговуючих виробництв і господарств	29	661
1.7.	працівникам, зайнятим капітальним будівництвом	151	661
1.8.	працівникам, зайнятим збутом готової продукції	93	661
1.9.	Працівникам, зайнятим вантажними роботами і придбанням товарно-матеріальних цінностей	20,28	661
1.10.	працівникам, зайнятим виправленням браку	24	661
1.11.	працівникам торговельних і посередницьких підприємств	93	661
2.	Нараховані відпускні виплати за рахунок резерву на оплату відпусток	471	661
3.	Нарахована матеріальна допомога згідно із заявами працівників	949	661
4.	Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності		
4.1.	за перші 5 днів тимчасової непрацездатності	23,91, 92,93	661
4.2.	за рахунок коштів Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	652	661
4.3.	за рахунок Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві	656	661

Таблиця 9.2

Типові проведення з нарахування заробітної плати

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахована заробітна плата:		
1.1.	працівникам основного виробництва	23	661
1.2.	працівникам допоміжних виробництв	23	661
1.3.	працівникам, зайнятим обслуговуванням машин та обладнання	91	661
1.4.	працівникам, зайнятим на загальновиробничих роботах цехів та інших підрозділів	91	661
1.5.	адміністративно-управлінському персоналові	92	661
1.6.	працівникам обслуговуючих виробництв і господарств	29	661
1.7.	працівникам, зайнятим капітальним будівництвом	151	661
1.8.	працівникам, зайнятим збутом готової продукції	93	661
1.9.	Працівникам, зайнятим вантажними роботами і придбанням товарно-матеріальних цінностей	20,28	661
1.10.	працівникам, зайнятим виправленням браку	24	661
1.11.	працівникам торговельних і посередницьких підприємств	93	661
2.	Нараховані відпускні виплати за рахунок резерву на оплату відпусток	471	661
3.	Нарахована матеріальна допомога згідно із заявами працівників	949	661
4.	Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності		
4.1.	за перші 5 днів тимчасової непрацездатності	23,91, 92,93	661
4.2.	за рахунок коштів Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	652	661
4.3.	за рахунок Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві	656	661

В дебеті субрахунку № 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються виплачена заробітна плата, депонована заробітна плата, відрахований податок на доходи з фізичних осіб із заробітної плати працівників та службовців на користь державного бюджету, відраховані аліменти та інші відрахування згідно з виконавчими листами.

В дебеті субрахунку № 662 «Розрахунки з депонентами» відображаються видачі депонованих сум.

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі має стільки ж рахунків, скільки працюючих на підприємстві за обліковим складом, тобто це облік розрахунків по заробітній платі по кожному працюючому окремо. Сума всіх нарахувань заробітної плати по кожному аналітичному рахунку (тобто по кожному працюючому) дорівнюватиме кредитовому обороту синтетичного рахунку № 66 за звітний місяць, тобто сумі нарахованої заробітної плати по цеху, відділу, підприємству в цілому. Сума всіх відрахувань за аналітичними рахунками дорівнюватиме дебетовому обороту синтетичного рахунку № 66. Сума в графі Розрахунково–платіжної відомості «Сума, належна до виплати» аналітичних рахунків дорівнює кредитовому сальдо синтетичного рахунку № 66 «Розрахунки з оплати праці». Кредитове сальдо рахунку № 66 показує заборгованість підприємства робітникам і службовцям на 1-ше число кожного за звітним місяцем. Заробітна плата є одним з елементів витрат виробництва і однією з важливих статей собівартості продукції. Щоб включити її до складу витрат, уся нарахована в розрахункових і розрахунково–платіжних відомостях заробітна плата групується за напрямками витрат (цехів, дільниць, інших структурних підрозділів) у спеціальній відомості або табуляграмі розподілу.

9.5. Порядок нарахування відпускних та лікарняних

Відпустка – це тимчасове звільнення від роботи для відпочинку. Право на відпустку не залежить від місця роботи, форми власності підприємства, посади, системи оплати праці, тривалості та періодичності робочого часу, терміну трудового договору.

Державні гарантії, права на відпустку встановлено Конституцією України, Законом України «Про відпустки», КЗпП України та

В дебеті субрахунку № 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються виплачена заробітна плата, депонована заробітна плата, відрахований податок на доходи з фізичних осіб із заробітної плати працівників та службовців на користь державного бюджету, відраховані аліменти та інші відрахування згідно з виконавчими листами.

В дебеті субрахунку № 662 «Розрахунки з депонентами» відображаються видачі депонованих сум.

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі має стільки ж рахунків, скільки працюючих на підприємстві за обліковим складом, тобто це облік розрахунків по заробітній платі по кожному працюючому окремо. Сума всіх нарахувань заробітної плати по кожному аналітичному рахунку (тобто по кожному працюючому) дорівнюватиме кредитовому обороту синтетичного рахунку № 66 за звітний місяць, тобто сумі нарахованої заробітної плати по цеху, відділу, підприємству в цілому. Сума всіх відрахувань за аналітичними рахунками дорівнюватиме дебетовому обороту синтетичного рахунку № 66. Сума в графі Розрахунково–платіжної відомості «Сума, належна до виплати» аналітичних рахунків дорівнює кредитовому сальдо синтетичного рахунку № 66 «Розрахунки з оплати праці». Кредитове сальдо рахунку № 66 показує заборгованість підприємства робітникам і службовцям на 1-ше число кожного за звітним місяцем. Заробітна плата є одним з елементів витрат виробництва і однією з важливих статей собівартості продукції. Щоб включити її до складу витрат, уся нарахована в розрахункових і розрахунково–платіжних відомостях заробітна плата групується за напрямками витрат (цехів, дільниць, інших структурних підрозділів) у спеціальній відомості або табуляграмі розподілу.

9.5. Порядок нарахування відпускних та лікарняних

Відпустка – це тимчасове звільнення від роботи для відпочинку. Право на відпустку не залежить від місця роботи, форми власності підприємства, посади, системи оплати праці, тривалості та періодичності робочого часу, терміну трудового договору.

Державні гарантії, права на відпустку встановлено Конституцією України, Законом України «Про відпустки», КЗпП України та

іншими нормативно-правовими актами. Основна щорічна відпустка надається тривалістю 24 календарних дні із збільшенням за кожних два відпрацьованих роки на два календарних дні, але не більше 28 календарних днів.

Керівникам, педагогічним, науково-педагогічним працівникам освіти та науковим працівникам надається щорічна основна відпустка тривалістю до 56 календарних дні. Щорічна додаткова відпустка надається медичним працівникам за роботу із шкідливими умовами праці та за особливий характер праці. Передбачено також додаткові відпустки в зв'язку із навчанням і творчі відпустки.

При обчисленні середньої заробітної плати для нарахування виплат за час чергової, додаткової (творчої) відпусток або компенсації за невикористану відпустку до уваги береться заробітна плата за останні 12 місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористану відпустку.

Якщо працівник працював на даному підприємстві менше року, то середній заробіток обчислюється, виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа наступного місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, у якому надається відпустка або виплачується компенсація за невикористану відпустку.

Підставою для нарахування відпускних є заява працівника про відпустку, на підставі якої за згодою керівника оформляється наказ про відпустку тієї чи іншої особи.

Розрахунок відпускних проводиться за наступною формулою:

$$CB = \left(\frac{ЗП}{365} - СН \right) \cdot KB,$$

де СВ – сума відпускних;

ЗП – заробітна плата за останні 12 попередніх місяці;

СН – кількість святкових і неробочих днів, які прийняті законодавством;

KB – кількість календарних днів відпустки.

До святкових і неробочих днів відносяться: 1 січня – Новий рік, 7 січня – Різдво Христове, 8 березня – Міжнародний жіночий день, один день – Великдень, 1 і 2 травня – День міжнародної солідарності трудящих, 9 травня – День Перемоги, один день – Трійця, 28 червня – День Конституції України, 24 серпня – День незалежності України.

іншими нормативно-правовими актами. Основна щорічна відпустка надається тривалістю 24 календарних дні із збільшенням за кожних два відпрацьованих роки на два календарних дні, але не більше 28 календарних днів.

Керівникам, педагогічним, науково-педагогічним працівникам освіти та науковим працівникам надається щорічна основна відпустка тривалістю до 56 календарних дні. Щорічна додаткова відпустка надається медичним працівникам за роботу із шкідливими умовами праці та за особливий характер праці. Передбачено також додаткові відпустки в зв'язку із навчанням і творчі відпустки.

При обчисленні середньої заробітної плати для нарахування виплат за час чергової, додаткової (творчої) відпусток або компенсації за невикористану відпустку до уваги береться заробітна плата за останні 12 місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористану відпустку.

Якщо працівник працював на даному підприємстві менше року, то середній заробіток обчислюється, виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа наступного місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, у якому надається відпустка або виплачується компенсація за невикористану відпустку.

Підставою для нарахування відпускних є заява працівника про відпустку, на підставі якої за згодою керівника оформляється наказ про відпустку тієї чи іншої особи.

Розрахунок відпускних проводиться за наступною формулою:

$$CB = \left(\frac{ЗП}{365} - СН \right) \cdot KB,$$

де СВ – сума відпускних;

ЗП – заробітна плата за останні 12 попередніх місяці;

СН – кількість святкових і неробочих днів, які прийняті законодавством;

KB – кількість календарних днів відпустки.

До святкових і неробочих днів відносяться: 1 січня – Новий рік, 7 січня – Різдво Христове, 8 березня – Міжнародний жіночий день, один день – Великдень, 1 і 2 травня – День міжнародної солідарності трудящих, 9 травня – День Перемоги, один день – Трійця, 28 червня – День Конституції України, 24 серпня – День незалежності України.

Якщо святкові та неробочі дні припадають на період відпустки, то вони у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

З метою рівномірного розподілу витрат на виплату відпусток протягом звітного періоду на підприємствах створюються резерви на виплату відпусток.

Резерв виплати відпусток створюється шляхом щомісячного його нарахування за нормативом від фактичних витрат на оплату праці, яка враховується при розрахунку середнього заробітку. Нормативи відрахувань до резерву оплати відпусток кожне підприємство розраховує самостійно. При цьому враховуються зарплата, яка включається до розрахунку середнього заробітку за рік, і відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок, податок на доходи фізичних осіб).

Таблиця 9.3

Тривалість відпусток певних категорій працівників

№ з/п	Категорії працівників	Тривалість щорічної основної відпустки
1	Промислово-виробничий персонал вугільної, металургійної, електроенергетичної промисловості, а також зайнятий на відкритих гірничих роботах, на роботах на поверхні шахт, кар'єрів і рудників, на будівельно-монтажних роботах у шахтному будівництві, на транспортуванні та збагаченні корисних копалин	24 календарні дні (із збільшенням за кожні два відпрацьовані роки на 2 календарні дні, але не більше 28 календарних днів)
2	Працівники, зайняті на підземних гірничих роботах та в кар'єрах і рудниках завглибшки 150 метрів і нижче	28 календарних днів незалежно від стажу роботи
3	Працівники, зайняті на підземних гірничих роботах та в розрізах, кар'єрах і рудниках завглибшки до 150 метрів	24 календарні дні із збільшенням на 4 календарних дні при стажі роботи на даному підприємстві 2 роки і більше
4	Працівники лісової промисловості та лісового господарства	28 календарних днів за Списком робіт, професій і посад, затвердженим Кабінетом Міністрів України

Якщо святкові та неробочі дні припадають на період відпустки, то вони у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

З метою рівномірного розподілу витрат на виплату відпусток протягом звітного періоду на підприємствах створюються резерви на виплату відпусток.

Резерв виплати відпусток створюється шляхом щомісячного його нарахування за нормативом від фактичних витрат на оплату праці, яка враховується при розрахунку середнього заробітку. Нормативи відрахувань до резерву оплати відпусток кожне підприємство розраховує самостійно. При цьому враховуються зарплата, яка включається до розрахунку середнього заробітку за рік, і відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок, податок на доходи фізичних осіб).

Таблиця 9.3

Тривалість відпусток певних категорій працівників

№ з/п	Категорії працівників	Тривалість щорічної основної відпустки
1	Промислово-виробничий персонал вугільної, металургійної, електроенергетичної промисловості, а також зайнятий на відкритих гірничих роботах, на роботах на поверхні шахт, кар'єрів і рудників, на будівельно-монтажних роботах у шахтному будівництві, на транспортуванні та збагаченні корисних копалин	24 календарні дні (із збільшенням за кожні два відпрацьовані роки на 2 календарні дні, але не більше 28 календарних днів)
2	Працівники, зайняті на підземних гірничих роботах та в кар'єрах і рудниках завглибшки 150 метрів і нижче	28 календарних днів незалежно від стажу роботи
3	Працівники, зайняті на підземних гірничих роботах та в розрізах, кар'єрах і рудниках завглибшки до 150 метрів	24 календарні дні із збільшенням на 4 календарних дні при стажі роботи на даному підприємстві 2 роки і більше
4	Працівники лісової промисловості та лісового господарства	28 календарних днів за Списком робіт, професій і посад, затвердженим Кабінетом Міністрів України

Продовження табл. 9.3

№ з/п	Категорії працівників	Тривалість щорічної основної відпустки
5	Інваліди I і II груп	30 календарних днів
6	Інваліди III групи	26 календарних днів
7	Особи віком до вісімнадцяти років	31 календарний день

При обчисленні середньої заробітної плати з метою розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, до уваги береться заробітна плата за останні шість місяців роботи, що передують випадку, з яким пов'язана відповідна виплата.

Якщо працівник працював менше шести календарних місяців, середній заробіток обчислюється, виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Підставою для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності є подані до бухгалтерії листки непрацездатності (лікарняний листок), де й відображається кількість днів хвороби працівника.

Лікарняні листки підшиваються в окрему папку і нумеруються у хронологічному порядку з початку року, де на кожному лікарняному листку проставляється номер розрахунково-платіжної відомості, в яку він врахований для нарахування.

На розмір лікарняних, крім середньої заробітної плати та днів хвороби, впливає також страховий стаж, а саме:

- якщо страховий стаж особи до 5 років, то оплачується 60% середньої заробітної плати;
- якщо страховий стаж особи від 5 до 8 років, то оплачується 80% середньої заробітної плати;
- якщо страховий стаж особи понад 8 років, то оплачується 100% середньої заробітної плати.

Звідси формулу для розрахунку лікарняних можна подати в такому вигляді:

$$СЛ = \frac{ЗП}{КД} \cdot Рд \cdot В,$$

де *СЛ* – сума лікарняних;

ЗП – заробітна плата за шість попередніх місяців;

Продовження табл. 9.3

№ з/п	Категорії працівників	Тривалість щорічної основної відпустки
5	Інваліди I і II груп	30 календарних днів
6	Інваліди III групи	26 календарних днів
7	Особи віком до вісімнадцяти років	31 календарний день

При обчисленні середньої заробітної плати з метою розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, до уваги береться заробітна плата за останні шість місяців роботи, що передують випадку, з яким пов'язана відповідна виплата.

Якщо працівник працював менше шести календарних місяців, середній заробіток обчислюється, виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Підставою для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності є подані до бухгалтерії листки непрацездатності (лікарняний листок), де й відображається кількість днів хвороби працівника.

Лікарняні листки підшиваються в окрему папку і нумеруються у хронологічному порядку з початку року, де на кожному лікарняному листку проставляється номер розрахунково-платіжної відомості, в яку він врахований для нарахування.

На розмір лікарняних, крім середньої заробітної плати та днів хвороби, впливає також страховий стаж, а саме:

- якщо страховий стаж особи до 5 років, то оплачується 60% середньої заробітної плати;
- якщо страховий стаж особи від 5 до 8 років, то оплачується 80% середньої заробітної плати;
- якщо страховий стаж особи понад 8 років, то оплачується 100% середньої заробітної плати.

Звідси формулу для розрахунку лікарняних можна подати в такому вигляді:

$$СЛ = \frac{ЗП}{КД} \cdot Рд \cdot В,$$

де *СЛ* – сума лікарняних;

ЗП – заробітна плата за шість попередніх місяців;

Rd – кількість робочих днів хвороби;

B – відсоток оплати залежно від страхового стажу працівника.

Допомога з тимчасової непрацездатності виплачується застрахованим працівникам за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності лише починаючи з шостого дня непрацездатності. А перші 5 днів оплачуються за рахунок коштів установи і відносяться на витрати.

9.6. Облік розрахунків за соціальним страхуванням персоналу

Облік розрахунків за страхуванням ведеться за зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками зі страхування.

Порядок нарахування таких зборів регулюється чинним законодавством. Для обліку розрахунків за всіма видами страхування призначений рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням». Він має наступні субрахунки:

651 «За пенсійним забезпеченням»;

652 «За соціальним страхуванням»;

653 «За страхуванням на випадок безробіття»;

654 «За індивідуальним страхуванням»;

655 «За страхуванням майна».

На субрахунку 651 «За пенсійним забезпеченням» ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом України за збором на обов'язкове державне пенсійне страхування.

На субрахунку 652 «За соціальним страхуванням» ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове загальнодержавне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням.

На субрахунку 653 «За страхуванням на випадок безробіття» ведеться облік розрахунків за збором на обов'язкове загальнодержавне соціальне страхування на випадок безробіття.

Rd – кількість робочих днів хвороби;

B – відсоток оплати залежно від страхового стажу працівника.

Допомога з тимчасової непрацездатності виплачується застрахованим працівникам за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності лише починаючи з шостого дня непрацездатності. А перші 5 днів оплачуються за рахунок коштів установи і відносяться на витрати.

9.6. Облік розрахунків за соціальним страхуванням персоналу

Облік розрахунків за страхуванням ведеться за зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками зі страхування.

Порядок нарахування таких зборів регулюється чинним законодавством. Для обліку розрахунків за всіма видами страхування призначений рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням». Він має наступні субрахунки:

651 «За пенсійним забезпеченням»;

652 «За соціальним страхуванням»;

653 «За страхуванням на випадок безробіття»;

654 «За індивідуальним страхуванням»;

655 «За страхуванням майна».

На субрахунку 651 «За пенсійним забезпеченням» ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом України за збором на обов'язкове державне пенсійне страхування.

На субрахунку 652 «За соціальним страхуванням» ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове загальнодержавне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням.

На субрахунку 653 «За страхуванням на випадок безробіття» ведеться облік розрахунків за збором на обов'язкове загальнодержавне соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку 654 «За індивідуальним страхуванням» ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями від індивідуального страхування персоналу підприємства за їх письмовими дорученнями, у випадку добровільне страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договором та із обов'язкового страхування, яке встановлюється законодавством.

На субрахунку 655 «За страхуванням майна» ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям.

У зв'язку із введенням у 2002 р. збору на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, з'явилася потреба у введенні додаткового субрахунку – 656 «Розрахунки із соціального страхування від нещасних випадків на виробництві».

Аналітичний облік розрахунків за страхуванням ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, за страхувальниками та окремими договорами страхування.

Дані аналітичного обліку за рахунком 65 «Розрахунки за страхуванням» надає інформацію про стан розрахунків підприємства з фондами соціального страхування, наявність зобов'язань підприємства перед фондами та фондів перед підприємством.

З заробітної плати працівників утримується:

- єдиний соціальний внесок (ЄСВ) у розмірі 3,6%, а з суми допомоги по тимчасовій втраті працездатності – 2%;
- податок на доходи фізичних осіб – 15% заробітку, який не перевищує 10 мінімальних заробітних плат, визначених на 1 число поточного року, а з суми перевищення податок утримується в розмірі 17%.

При утриманні податку на доходи фізичних осіб суму заробітку необхідно зменшити на величину утриманого ЄСВ та на податкову соціальну пільгу, якщо працівник на неї має право. Право застосування податкової соціальної пільги є за таких умов:

1. Величина доходу у вигляді заробітної плати.
2. Особливий соціальний стан.
3. Наявність присвоєних категорій та звань.

Загальна соціальна пільга застосовується для зменшення оподаткованого заробітку сім'ям, які мають на утриманні 2– і більше дітей віком до 18 років в розрахунку на кожну дитину, при цьому

На субрахунку 654 «За індивідуальним страхуванням» ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями від індивідуального страхування персоналу підприємства за їх письмовими дорученнями, у випадку добровільне страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договором та із обов'язкового страхування, яке встановлюється законодавством.

На субрахунку 655 «За страхуванням майна» ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям.

У зв'язку із введенням у 2002 р. збору на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, з'явилася потреба у введенні додаткового субрахунку – 656 «Розрахунки із соціального страхування від нещасних випадків на виробництві».

Аналітичний облік розрахунків за страхуванням ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, за страхувальниками та окремими договорами страхування.

Дані аналітичного обліку за рахунком 65 «Розрахунки за страхуванням» надає інформацію про стан розрахунків підприємства з фондами соціального страхування, наявність зобов'язань підприємства перед фондами та фондів перед підприємством.

З заробітної плати працівників утримується:

- єдиний соціальний внесок (ЄСВ) у розмірі 3,6%, а з суми допомоги по тимчасовій втраті працездатності – 2%;
- податок на доходи фізичних осіб – 15% заробітку, який не перевищує 10 мінімальних заробітних плат, визначених на 1 число поточного року, а з суми перевищення податок утримується в розмірі 17%.

При утриманні податку на доходи фізичних осіб суму заробітку необхідно зменшити на величину утриманого ЄСВ та на податкову соціальну пільгу, якщо працівник на неї має право. Право застосування податкової соціальної пільги є за таких умов:

1. Величина доходу у вигляді заробітної плати.
2. Особливий соціальний стан.
3. Наявність присвоєних категорій та звань.

Загальна соціальна пільга застосовується для зменшення оподаткованого заробітку сім'ям, які мають на утриманні 2– і більше дітей віком до 18 років в розрахунку на кожну дитину, при цьому

одному з батьків граничний розмір доходу, що дає право на застосування цієї пільги, збільшується відповідно до кількості дітей.

У розмірі 150% пільги зменшується оподатковуваний дохід працівникам, які є:

- 1) Одиною матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років.
- 2) Утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну таку дитину.
- 3) Чорнобильці I, II категорій.
- 4) Інваліди I, II групи або дитинства.
- 5) Воїни-інтернаціоналісти і прирівняні до ветеранів війни особи.

Контрольні запитання

1. Що належать до «розрахунків за іншими виплатами» (рахунок 663), яке їх відношення до оплати праці працівників?
2. Який відсоток ЄСВ?
3. Чи можуть бути зобов'язання з оплати праці довгостроковими, обґрунтуйте?
4. Що таке фонд оплати праці.
5. Назвіть складові основної і додаткової заробітної плати.
6. Назвіть форми і системи оплати праці.
7. Назвіть первинні документи з обліку розрахунків з оплати праці.
8. Поясніть порядок розрахунку відпускних і допомоги по тимчасовій непрацездатності.
9. Назвіть види відрахувань і утримань із заробітної плати.
10. Дайте класифікаційну характеристику рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці».

одному з батьків граничний розмір доходу, що дає право на застосування цієї пільги, збільшується відповідно до кількості дітей.

У розмірі 150% пільги зменшується оподатковуваний дохід працівникам, які є:

- 1) Одиною матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років.
- 2) Утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну таку дитину.
- 3) Чорнобильці I, II категорій.
- 4) Інваліди I, II групи або дитинства.
- 5) Воїни-інтернаціоналісти і прирівняні до ветеранів війни особи.

Контрольні запитання

1. Що належать до «розрахунків за іншими виплатами» (рахунок 663), яке їх відношення до оплати праці працівників?
2. Який відсоток ЄСВ?
3. Чи можуть бути зобов'язання з оплати праці довгостроковими, обґрунтуйте?
4. Що таке фонд оплати праці.
5. Назвіть складові основної і додаткової заробітної плати.
6. Назвіть форми і системи оплати праці.
7. Назвіть первинні документи з обліку розрахунків з оплати праці.
8. Поясніть порядок розрахунку відпускних і допомоги по тимчасовій непрацездатності.
9. Назвіть види відрахувань і утримань із заробітної плати.
10. Дайте класифікаційну характеристику рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці».

ТЕМА 10

ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Питання до розгляду

- 10.1. Облік довгострокових і поточних зобов'язань
- 10.2. Облік розрахунків з бюджетом
 - 10.2.1. Нормативна база обліку розрахунків з бюджетом
 - 10.2.2. Сутність та класифікація податків
 - 10.2.3. Податок на прибуток
 - 10.2.4. Податок на додану вартість
 - 10.2.5. Відображення операцій по розрахунках з бюджетом на рахунках бухгалтерського обліку

Ключові терміни: розрахунки, зобов'язання, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, постачальники, підрядники, податки, платежі, доходи майбутніх періодів, кредити банків.

Первинні документи: накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна, рахунок-фактура.

Інші документи: вантажна митна декларація, кредитний договір, договір поставки, журнал обліку вантажів, що надійшли, акт про приймання матеріалів, акт про виявлені дефекти устаткування, протоколи зборів учасників, доручення, акт виконаних робіт.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755–VI.
3. «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної», затверджено Наказом МФУ від 01.11.2011 р. № 1379.

ТЕМА 10

ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Питання до розгляду

- 10.1. Облік довгострокових і поточних зобов'язань
- 10.2. Облік розрахунків з бюджетом
 - 10.2.1. Нормативна база обліку розрахунків з бюджетом
 - 10.2.2. Сутність та класифікація податків
 - 10.2.3. Податок на прибуток
 - 10.2.4. Податок на додану вартість
 - 10.2.5. Відображення операцій по розрахунках з бюджетом на рахунках бухгалтерського обліку

Ключові терміни: розрахунки, зобов'язання, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, постачальники, підрядники, податки, платежі, доходи майбутніх періодів, кредити банків.

Первинні документи: накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна, рахунок-фактура.

Інші документи: вантажна митна декларація, кредитний договір, договір поставки, журнал обліку вантажів, що надійшли, акт про приймання матеріалів, акт про виявлені дефекти устаткування, протоколи зборів учасників, доручення, акт виконаних робіт.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755–VI.
3. «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної», затверджено Наказом МФУ від 01.11.2011 р. № 1379.

4. «Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та Порядку його ведення», затверджено Наказом ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1002.

5. «Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість», затверджено Наказом МФУ від 25.11.2011 р. № 1492.

6. «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств», затверджено Наказом МФУ від 28.09.2011 р. № 1213.

7. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

8. П(С)БО 2 «Баланс».

9. П(С)БО 11 «Зобов'язання».

10. П(С)БО 14 «Оренда».

11. П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

12. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

13. П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність».

14. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

15. П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін».

10.1. Облік довгострокових і поточних зобов'язань

Визнання зобов'язань

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Погашення зобов'язання може здійснюватися шляхом:

- сплати кредиторів грошових коштів;
- відвантаження готової продукції, товарів або надання послуг у рахунок одержаного авансу від покупця або у порядку заліку заборгованості;
- переведення зобов'язань у корпоративні права, які належать кредитору (елементи капіталу) тощо.

4. «Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та Порядку його ведення», затверджено Наказом ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1002.

5. «Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість», затверджено Наказом МФУ від 25.11.2011 р. № 1492.

6. «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств», затверджено Наказом МФУ від 28.09.2011 р. № 1213.

7. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

8. П(С)БО 2 «Баланс».

9. П(С)БО 11 «Зобов'язання».

10. П(С)БО 14 «Оренда».

11. П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

12. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

13. П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність».

14. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

15. П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін».

10.1. Облік довгострокових і поточних зобов'язань

Визнання зобов'язань

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Погашення зобов'язання може здійснюватися шляхом:

- сплати кредиторів грошових коштів;
- відвантаження готової продукції, товарів або надання послуг у рахунок одержаного авансу від покупця або у порядку заліку заборгованості;
- переведення зобов'язань у корпоративні права, які належать кредитору (елементи капіталу) тощо.

Є дві необхідні умови відображення заборгованості як зобов'язань певної балансової категорії: можливість достовірної оцінки і вірогідність зменшення економічних вигод, витрачання активів підприємства у майбутньому.

Строк погашення зобов'язання – термін, протягом якого повинно бути погашено зобов'язання. З метою визнання, класифікації та оцінки у бухгалтерському обліку розрізняють:

- термін з моменту виникнення зобов'язання до моменту погашення;
- термін з дати складання фінансової звітності до дати погашення.

Обтяжливий контракт – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Наприклад, фірма будує житловий будинок за договорами з майбутніми жильцями, які повністю передплатили вартість квартири. При значному підвищенні цін на будівельні матеріали протягом виконання такого контракту остаточне виконання його може стати обтяжливим для виконавця, оскільки передплата може не покрити витрат на завершення будівництва.

Сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалент, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства – номінальна сума боргу, в угодах часто називається основною частиною боргу.

Класифікація зобов'язань

Критерії	Види зобов'язань
За тривалістю терміну погашення заборгованості	– поточні зобов'язання; – довгострокові зобов'язання
Залежно від визначеності терміну та оцінки зобов'язань	– зобов'язання з повністю визначеними умовами; – забезпечення; – непередбачені зобов'язання
За платністю	– із виплатою відсотків позичальнику – відсоткові, фінансові зобов'язання; – безвідсоткові

Є дві необхідні умови відображення заборгованості як зобов'язань певної балансової категорії: можливість достовірної оцінки і вірогідність зменшення економічних вигод, витрачання активів підприємства у майбутньому.

Строк погашення зобов'язання – термін, протягом якого повинно бути погашено зобов'язання. З метою визнання, класифікації та оцінки у бухгалтерському обліку розрізняють:

- термін з моменту виникнення зобов'язання до моменту погашення;
- термін з дати складання фінансової звітності до дати погашення.

Обтяжливий контракт – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Наприклад, фірма будує житловий будинок за договорами з майбутніми жильцями, які повністю передплатили вартість квартири. При значному підвищенні цін на будівельні матеріали протягом виконання такого контракту остаточне виконання його може стати обтяжливим для виконавця, оскільки передплата може не покрити витрат на завершення будівництва.

Сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалент, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства – номінальна сума боргу, в угодах часто називається основною частиною боргу.

Класифікація зобов'язань

Критерії	Види зобов'язань
За тривалістю терміну погашення заборгованості	– поточні зобов'язання; – довгострокові зобов'язання
Залежно від визначеності терміну та оцінки зобов'язань	– зобов'язання з повністю визначеними умовами; – забезпечення; – непередбачені зобов'язання
За платністю	– із виплатою відсотків позичальнику – відсоткові, фінансові зобов'язання; – безвідсоткові

Продовження табл.

За видами господарської діяльності	– пов'язані з комерційною діяльністю підприємства зобов'язання; – не пов'язані з комерційною діяльністю підприємства зобов'язання
За видами кредиторів	– зовнішні та внутрішні зобов'язання; – заборгованість перед банками та інша (небанківська); – заборгованість перед пов'язаними та не пов'язаними сторонами
За умовами виникнення	– у зв'язку з одержанням товарів, робіт та послуг (аванси отримані); – у зв'язку з нарахуванням витрат; – у зв'язку з випуском цінних паперів (векселі, облігації)
За виконанням умов погашення	– прострочені зобов'язання; – непрострочені зобов'язання; – відстрочені зобов'язання

Поточні зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Вексель – це безумовне письмове зобов'язання сплатити певну суму протягом визначеного періоду чи в установлений термін на користь пред'явника векселя.

Облігація – цінний борговий папір із визначеним терміном дії, власник якого має право на щорічне отримання відсотків та повернення номінальної вартості облігації емітентом у визначені терміни його погашення.

Доходи майбутніх періодів – це доходи, які отримані у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. У поточному періоді такі доходи визнаються як особливий вид зобов'язань.

Для обліку зобов'язань у Плані рахунків передбачені рахунки:

- класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»;
- класу 5 «Довгострокові зобов'язання»;
- класу 6 «Поточні зобов'язання»;

Для обліку окремих видів зобов'язань використовуються позабалансові рахунки:

- 03 «Контрактні зобов'язання»;

Продовження табл.

За видами господарської діяльності	– пов'язані з комерційною діяльністю підприємства зобов'язання; – не пов'язані з комерційною діяльністю підприємства зобов'язання
За видами кредиторів	– зовнішні та внутрішні зобов'язання; – заборгованість перед банками та інша (небанківська); – заборгованість перед пов'язаними та не пов'язаними сторонами
За умовами виникнення	– у зв'язку з одержанням товарів, робіт та послуг (аванси отримані); – у зв'язку з нарахуванням витрат; – у зв'язку з випуском цінних паперів (векселі, облігації)
За виконанням умов погашення	– прострочені зобов'язання; – непрострочені зобов'язання; – відстрочені зобов'язання

Поточні зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Вексель – це безумовне письмове зобов'язання сплатити певну суму протягом визначеного періоду чи в установлений термін на користь пред'явника векселя.

Облігація – цінний борговий папір із визначеним терміном дії, власник якого має право на щорічне отримання відсотків та повернення номінальної вартості облігації емітентом у визначені терміни його погашення.

Доходи майбутніх періодів – це доходи, які отримані у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. У поточному періоді такі доходи визнаються як особливий вид зобов'язань.

Для обліку зобов'язань у Плані рахунків передбачені рахунки:

- класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»;
- класу 5 «Довгострокові зобов'язання»;
- класу 6 «Поточні зобов'язання»;

Для обліку окремих видів зобов'язань використовуються позабалансові рахунки:

- 03 «Контрактні зобов'язання»;

- 04 «Непередбачені активи й зобов'язання»;
- 05 «Гарантії та забезпечення надані».

Поточні зобов'язання відображаються у балансі за сумою погашення.

Облік зобов'язань за іншими операціями

На 68 рахунку відображаються:

- зобов'язання за отриманими авансами (субрахунок 681);

- зобов'язання за розрахунками з дочірніми підприємствами (субрахунок 682 «Внутрішні розрахунки»). За кредитом субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» відображаються зобов'язання материнського (головного) підприємства перед дочірніми підприємствами за одержані від них товари (роботи, послуги), за нарахованою заробітною платою, відсотками тощо;
- внутрішні розрахунки, наприклад, з філіалами, виділеними на окремий баланс (субрахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»). За кредитом субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» відображаються зобов'язання за взаємним відпуском матеріальних цінностей, передачею витрат загальноуправлінської діяльності, розрахунками із заробітної плати та ін.

Сума кредитових сальдо субрахунків 682 та 683 відображається у балансі за статтею внутрішніх розрахунків (рядок 600), а при складанні консолідованої звітності або звітності підприємства як юридичної особи в цілому ця стаття згортається на відповідні суми дебіторської заборгованості, що відносяться до внутрішніх розрахунків;

- на субрахунок 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» ведеться облік зобов'язань стосовно нарахованих відсотків;
- субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» призначений для обліку розрахунків з різними організаціями за операціями некомерційного характеру.

Відображення у бухгалтерському обліку поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

Якщо підприємство одержало довгостроковий кредит чи уклало угоду фінансової оренди, частина його довгострокових зобов'язань або і вся сума зобов'язання, яку за умовами кредитної чи орендної угоди необхідно сплатити

- 04 «Непередбачені активи й зобов'язання»;
- 05 «Гарантії та забезпечення надані».

Поточні зобов'язання відображаються у балансі за сумою погашення.

Облік зобов'язань за іншими операціями

На 68 рахунку відображаються:

- зобов'язання за отриманими авансами (субрахунок 681);

- зобов'язання за розрахунками з дочірніми підприємствами (субрахунок 682 «Внутрішні розрахунки»). За кредитом субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» відображаються зобов'язання материнського (головного) підприємства перед дочірніми підприємствами за одержані від них товари (роботи, послуги), за нарахованою заробітною платою, відсотками тощо;
- внутрішні розрахунки, наприклад, з філіалами, виділеними на окремий баланс (субрахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»). За кредитом субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» відображаються зобов'язання за взаємним відпуском матеріальних цінностей, передачею витрат загальноуправлінської діяльності, розрахунками із заробітної плати та ін.

Сума кредитових сальдо субрахунків 682 та 683 відображається у балансі за статтею внутрішніх розрахунків (рядок 600), а при складанні консолідованої звітності або звітності підприємства як юридичної особи в цілому ця стаття згортається на відповідні суми дебіторської заборгованості, що відносяться до внутрішніх розрахунків;

- на субрахунок 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» ведеться облік зобов'язань стосовно нарахованих відсотків;
- субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» призначений для обліку розрахунків з різними організаціями за операціями некомерційного характеру.

Відображення у бухгалтерському обліку поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

Якщо підприємство одержало довгостроковий кредит чи уклало угоду фінансової оренди, частина його довгострокових зобов'язань або і вся сума зобов'язання, яку за умовами кредитної чи орендної угоди необхідно сплатити

протягом 12 місяців з дати балансу, повинна бути перекласифікована у поточне зобов'язання. Для відображення перекласифікації частини довгострокового зобов'язання у поточне необхідно застосувати таку кореспонденцію рахунків:

Дебет 50 «Довгострокові позики»;

Дебет 51 «Довгострокові векселі видані»;

Дебет 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»;

Дебет 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»;

Дебет 55 «Інші довгострокові зобов'язання»;

Кредит 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

Облік забезпечень виплат персоналу

У відповідності з П(С)БО 11 «Зобов'язання», *забезпечення* – це зобов'язання, точна сума яких не може бути визначена до настання певної дати, або невідомий час їх погашення на дату складання балансу.

Кожне забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене. Саме тому аналітичний облік забезпечень слід вести у розрізі окремих забезпечень.

Для обліку забезпечень виплат персоналу застосовуються субрахунки 471 «Забезпечення виплат відпусток» та 472 «Додаткове пенсійне забезпечення».

Забезпечення виплат відпусток створюють з метою запобігання впливу фактично нарахованої заробітної плати за період відпустки на витрати і фінансовий результат звітного періоду підприємства. Такі забезпечення нараховуються за встановленим відсотком і включаються у витрати звітного періоду у визначеній сумі незалежно від фактичної суми нарахованих відпусткових. Наприкінці року необхідно проводити інвентаризацію таких забезпечень, у результаті якої розрахована сума забезпечення коригується: сторнується надлишок або донараховується недостатня виплат відпусток визначається як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і коефіцієнта, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Підприємство встановлює певний щомісячний норматив відрахувань для створення відповідного забезпечення сплати відпускних.

протягом 12 місяців з дати балансу, повинна бути перекласифікована у поточне зобов'язання. Для відображення перекласифікації частини довгострокового зобов'язання у поточне необхідно застосувати таку кореспонденцію рахунків:

Дебет 50 «Довгострокові позики»;

Дебет 51 «Довгострокові векселі видані»;

Дебет 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»;

Дебет 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»;

Дебет 55 «Інші довгострокові зобов'язання»;

Кредит 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

Облік забезпечень виплат персоналу

У відповідності з П(С)БО 11 «Зобов'язання», *забезпечення* – це зобов'язання, точна сума яких не може бути визначена до настання певної дати, або невідомий час їх погашення на дату складання балансу.

Кожне забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене. Саме тому аналітичний облік забезпечень слід вести у розрізі окремих забезпечень.

Для обліку забезпечень виплат персоналу застосовуються субрахунки 471 «Забезпечення виплат відпусток» та 472 «Додаткове пенсійне забезпечення».

Забезпечення виплат відпусток створюють з метою запобігання впливу фактично нарахованої заробітної плати за період відпустки на витрати і фінансовий результат звітного періоду підприємства. Такі забезпечення нараховуються за встановленим відсотком і включаються у витрати звітного періоду у визначеній сумі незалежно від фактичної суми нарахованих відпусткових. Наприкінці року необхідно проводити інвентаризацію таких забезпечень, у результаті якої розрахована сума забезпечення коригується: сторнується надлишок або донараховується недостатня виплат відпусток визначається як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і коефіцієнта, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Підприємство встановлює певний щомісячний норматив відрахувань для створення відповідного забезпечення сплати відпускних.

$$\text{Сума забезпечення} = \frac{\text{Фактично нарахована заробітна плата працівникам}}{\text{Річна планова сума витрат на оплату відпусток}} \cdot \frac{\text{Загальний фонд заробітної плати}}{\text{Загальний фонд заробітної плати}}$$

№	Зміст операції	Проводка	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована сума резерву для виплат відпусток працівникам підприємства	23,91-94	471
2	Нараховано відпускні працівникам підприємства	471	66,65

Додаткове пенсійне забезпечення створюють підприємства з метою покращення соціального захисту своїх працівників. Облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення ведеться на субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення».

№	Зміст операції	Проводка	
		Дебет	Кредит
1	Здійснене відрахування на додаткове пенсійне забезпечення: – за рахунок витрат підприємства – за рахунок внесків працівників	23,91-94 66	472
2	Нарахування додаткових пенсій	472	66

Облік забезпечень

До інших забезпечень належать забезпечення гарантійних та інших зобов'язань. Облік забезпечень майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо, ведеться на субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань».

Підприємство створює відповідний резерв, виходячи з попереднього досвіду та прогнозних оцінок фахівців.

$$\text{Сума забезпечення} = \frac{\text{Фактично нарахована заробітна плата працівникам}}{\text{Річна планова сума витрат на оплату відпусток}} \cdot \frac{\text{Загальний фонд заробітної плати}}{\text{Загальний фонд заробітної плати}}$$

№	Зміст операції	Проводка	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована сума резерву для виплат відпусток працівникам підприємства	23,91-94	471
2	Нараховано відпускні працівникам підприємства	471	66,65

Додаткове пенсійне забезпечення створюють підприємства з метою покращення соціального захисту своїх працівників. Облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення ведеться на субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення».

№	Зміст операції	Проводка	
		Дебет	Кредит
1	Здійснене відрахування на додаткове пенсійне забезпечення: – за рахунок витрат підприємства – за рахунок внесків працівників	23,91-94 66	472
2	Нарахування додаткових пенсій	472	66

Облік забезпечень

До інших забезпечень належать забезпечення гарантійних та інших зобов'язань. Облік забезпечень майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо, ведеться на субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань».

Підприємство створює відповідний резерв, виходячи з попереднього досвіду та прогнозних оцінок фахівців.

№	Зміст операції	Проводка	
		Дебет	Кредит
1	Зроблено відрахування для забезпечення гарантійних зобов'язань	93	473
2	Відображені витрати на гарантійний ремонт реалізованої продукції: використані запасні частини нарахована зарплата за виконаний ремонт здійснені відрахування на соц. заходи	473	207 661 65
3	Відображені витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму	24	20,66,65

Облік забезпечення інших наступних витрат ведеться на субрахунок 474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

Аналітичний облік забезпечень наступних витрат і платежів організується за їх видами, напрямками формування і використання.

10.2. Облік розрахунків з бюджетом

10.2.1. Нормативна база обліку розрахунків з бюджетом

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про розрахунки з бюджетом, правила та порядок нарахування та сплати податків регламентується багатьма нормативно-правовими актами. Основні з них є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
2. П(С)БО 11 «Зобов'язання».
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755–VI.
4. «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної», затверджено Наказом МФУ від 01.11.2011 р. № 1379.
5. «Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та Порядку його ведення», затверджено наказом ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1002.

№	Зміст операції	Проводка	
		Дебет	Кредит
1	Зроблено відрахування для забезпечення гарантійних зобов'язань	93	473
2	Відображені витрати на гарантійний ремонт реалізованої продукції: використані запасні частини нарахована зарплата за виконаний ремонт здійснені відрахування на соц. заходи	473	207 661 65
3	Відображені витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму	24	20,66,65

Облік забезпечення інших наступних витрат ведеться на субрахунок 474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

Аналітичний облік забезпечень наступних витрат і платежів організується за їх видами, напрямками формування і використання.

10.2. Облік розрахунків з бюджетом

10.2.1. Нормативна база обліку розрахунків з бюджетом

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про розрахунки з бюджетом, правила та порядок нарахування та сплати податків регламентується багатьма нормативно-правовими актами. Основні з них є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
2. П(С)БО 11 «Зобов'язання».
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755–VI.
4. «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної», затверджено Наказом МФУ від 01.11.2011 р. № 1379.
5. «Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та Порядку його ведення», затверджено наказом ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1002.

6. «Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» затверджено наказом МФУ від 25.11.2011 р. № 1492.

7. «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» затверджено наказом МФУ від 28.09.2011 р. № 1213.

10.2.2. Сутність та класифікація податків

Податки – це обов’язкові платежі підприємств та окремих осіб в державний або місцевий бюджети.

Податок – обов’язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний у порядку і на умовах, що визначаються законами України.

Податки класифікують:

1) за рівнем державних структур:

- загальнодержавні;
- місцеві;

2) за формою оподаткування:

- *прямі* – встановлюються безпосередньо щодо платників, розмір податків залежить від масштабів оподаткування (податок на доходи фізичних та юридичних осіб, податок на прибуток підприємства);
- *непрямі* – встановлюються у цінах продукції, товарів, послуг. Їх розмір для окремого платника прямо не залежить від його доходів (ПДВ, акцизний податок, мито);

3) за економічним змістом об’єкта оподаткування:

- *податки на доходи* – стягуються з доходів фізичних та юридичних осіб (податок на прибуток підприємства);
- *податок на майно* – встановлюється щодо рухомого та нерухомого майна (плата за землю, збір за першу реєстрацію транспортного засобу); податок на споживання – стягується у вигляді прямих та непрямих податків (акцизний податок, мито).

Порядок нарахування і сплати загальнодержавних податків регулюється відповідними законами України, місцевих податків і зборів – регламентується рішеннями органів місцевого самоврядування.

6. «Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» затверджено наказом МФУ від 25.11.2011 р. № 1492.

7. «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» затверджено наказом МФУ від 28.09.2011 р. № 1213.

10.2.2. Сутність та класифікація податків

Податки – це обов’язкові платежі підприємств та окремих осіб в державний або місцевий бюджети.

Податок – обов’язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний у порядку і на умовах, що визначаються законами України.

Податки класифікують:

1) за рівнем державних структур:

- загальнодержавні;
- місцеві;

2) за формою оподаткування:

- *прямі* – встановлюються безпосередньо щодо платників, розмір податків залежить від масштабів оподаткування (податок на доходи фізичних та юридичних осіб, податок на прибуток підприємства);
- *непрямі* – встановлюються у цінах продукції, товарів, послуг. Їх розмір для окремого платника прямо не залежить від його доходів (ПДВ, акцизний податок, мито);

3) за економічним змістом об’єкта оподаткування:

- *податки на доходи* – стягуються з доходів фізичних та юридичних осіб (податок на прибуток підприємства);
- *податок на майно* – встановлюється щодо рухомого та нерухомого майна (плата за землю, збір за першу реєстрацію транспортного засобу); податок на споживання – стягується у вигляді прямих та непрямих податків (акцизний податок, мито).

Порядок нарахування і сплати загальнодержавних податків регулюється відповідними законами України, місцевих податків і зборів – регламентується рішеннями органів місцевого самоврядування.

10.2.3. Податок на прибуток

Згідно з розділом III Податкового кодексу України платниками податку на прибуток є всі суб'єкти підприємницької діяльності (в тому числі бюджетні та громадські організації), які одержують прибуток від господарської діяльності, нерезиденти, а також філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, що зобов'язані мати окремий банківський рахунок та вести окремий облік результатів діяльності.

Ставка податку на прибуток складає 21% від об'єкта оподаткування.

Об'єктом оподаткування є:

- прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду;
- дохід (прибуток) нерезидента із джерелом походження з України, що підлягає оподаткуванню згідно зі ст. 160 розділу III ПКУ.

Податок = (доходи – собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг) – інші витрати звітного податкового періоду) · 21%.

Первинними документами по обліку податку на прибуток є розрахунок бухгалтерії. Щоквартально подається декларація з податку на прибуток, що містить додатки. У декларації відображаються показники доходів і витрат, які підприємство отримало чи понесло у звітному періоді. Результативним показником даної звітної форми є сума податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету.

Облік податку на прибуток ведеться на рахунку 641 за відповідним субрахунком, який встановлюється підприємством.

10.2.4. Податок на додану вартість

Згідно з розділом V Податкового кодексу України, платниками податку на додану вартість є особи, обсяг оподатковуваних операцій яких за останні 12 календарних місяців перевищує 300 000 грн.

Податок на додану вартість підприємства сплачують за встановленою ставкою до договірної (контрактної) вартості товарів (продукції, робіт, послуг), які реалізуються. Ця вартість визна-

10.2.3. Податок на прибуток

Згідно з розділом III Податкового кодексу України платниками податку на прибуток є всі суб'єкти підприємницької діяльності (в тому числі бюджетні та громадські організації), які одержують прибуток від господарської діяльності, нерезиденти, а також філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, що зобов'язані мати окремий банківський рахунок та вести окремий облік результатів діяльності.

Ставка податку на прибуток складає 21% від об'єкта оподаткування.

Об'єктом оподаткування є:

- прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду;
- дохід (прибуток) нерезидента із джерелом походження з України, що підлягає оподаткуванню згідно зі ст. 160 розділу III ПКУ.

Податок = (доходи – собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг) – інші витрати звітного податкового періоду) · 21%.

Первинними документами по обліку податку на прибуток є розрахунок бухгалтерії. Щоквартально подається декларація з податку на прибуток, що містить додатки. У декларації відображаються показники доходів і витрат, які підприємство отримало чи понесло у звітному періоді. Результативним показником даної звітної форми є сума податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету.

Облік податку на прибуток ведеться на рахунку 641 за відповідним субрахунком, який встановлюється підприємством.

10.2.4. Податок на додану вартість

Згідно з розділом V Податкового кодексу України, платниками податку на додану вартість є особи, обсяг оподатковуваних операцій яких за останні 12 календарних місяців перевищує 300 000 грн.

Податок на додану вартість підприємства сплачують за встановленою ставкою до договірної (контрактної) вартості товарів (продукції, робіт, послуг), які реалізуються. Ця вартість визна-

чається за вільними або регульованими цінами і включає, також загальнодержавні податки та збори (крім податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, а також збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на вартість послуг стільникового рухомого зв'язку). Таким чином, базою визначення цього податку є відпускна вартість товару за виключенням податку на додану вартість.

Базова ставка податку на додану вартість становить 20% до бази оподаткування. Крім цього, законом встановлено нульову ставку ПДВ.

$$\text{Податок} = \text{договірна (контрактна) вартість} \cdot 20\%.$$

При купівлі товару виникає *податкове зобов'язання* – загальна сума податку, нарахована платником податку у звітному (податковому) періоді.

При придбанні товару виникає *податковий кредит* – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Основним елементом при визначенні розміру податку на додану вартість є податкова накладна. Податкову накладну мають право виписувати лише платники ПДВ, які зареєстровані і мають індивідуальний податковий номер. Податкова накладна виписується у двох примірниках – для клієнта і на підприємстві. При ввезенні товарів з-за кордону заповнюється митна декларація, яка прирівнюється до податкової накладної.

На підставі виданих і отриманих податкових накладних здійснюються відповідні записи в Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних. В кінці звітного періоду на основі отриманих даних з Реєстру проводиться розрахунок сум, які потім будуть занесені у відповідні рядки «Податкове зобов'язання» і «Податковий кредит» декларації по ПДВ.

Перерахування податків та обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень. Крім того, про сплату податків можуть свідчити виписки банку.

Облік зобов'язань з ПДВ ведеться за кредитом рахунку 641 і дебетом 643, облік податкового кредиту з ПДВ здійснюється за дебетом 641 і кредитом 644.

чається за вільними або регульованими цінами і включає, також загальнодержавні податки та збори (крім податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, а також збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на вартість послуг стільникового рухомого зв'язку). Таким чином, базою визначення цього податку є відпускна вартість товару за виключенням податку на додану вартість.

Базова ставка податку на додану вартість становить 20% до бази оподаткування. Крім цього, законом встановлено нульову ставку ПДВ.

$$\text{Податок} = \text{договірна (контрактна) вартість} \cdot 20\%.$$

При купівлі товару виникає *податкове зобов'язання* – загальна сума податку, нарахована платником податку у звітному (податковому) періоді.

При придбанні товару виникає *податковий кредит* – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Основним елементом при визначенні розміру податку на додану вартість є податкова накладна. Податкову накладну мають право виписувати лише платники ПДВ, які зареєстровані і мають індивідуальний податковий номер. Податкова накладна виписується у двох примірниках – для клієнта і на підприємстві. При ввезенні товарів з-за кордону заповнюється митна декларація, яка прирівнюється до податкової накладної.

На підставі виданих і отриманих податкових накладних здійснюються відповідні записи в Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних. В кінці звітного періоду на основі отриманих даних з Реєстру проводиться розрахунок сум, які потім будуть занесені у відповідні рядки «Податкове зобов'язання» і «Податковий кредит» декларації по ПДВ.

Перерахування податків та обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень. Крім того, про сплату податків можуть свідчити виписки банку.

Облік зобов'язань з ПДВ ведеться за кредитом рахунку 641 і дебетом 643, облік податкового кредиту з ПДВ здійснюється за дебетом 641 і кредитом 644.

10.2.5. Відображення операцій по розрахунках з бюджетом на рахунках бухгалтерського обліку

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету, призначено

рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами».

По кредиту рахунка відображають нараховані платежі до бюджету, по дебету – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Відображення операцій по нарахуванню і сплаті податку на додану вартість в бухгалтерському обліку наведено в таблиці 10.1.

Таблиця 10.1

Відображення розрахунків з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку

Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
<i>Реалізація продукції на умовах подальшої оплати, коли спочатку продавець відвантажує продукцію, а потім за неї надходять платежі</i>			
1. Відвантажено готову продукцію покупцям на суму 54000 грн	361	701	54000
2. Відображено ПДВ в складі доходу від реалізації (54000/6=9000)	701	641	9000
3. Надійшла оплата за реалізовану покупцям продукцію	311	361	54000
<i>Операції з реалізації продукції на умовах попередньої оплати</i>			
1. Отримано передоплату (аванс) від покупців на суму 36000 грн	311	685	36000
2. Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (36000/6=6000)	643	641	6000
3. Відвантажено і реалізовано продукцію покупцям, які перерахували гроші в порядку попередньої оплати на суму 36000 грн	361	701	36000
4. Нараховано зобов'язань з ПДВ	701	643	6000
5. Зараховано отриманий аванс від покупця	685	361	36000

10.2.5. Відображення операцій по розрахунках з бюджетом на рахунках бухгалтерського обліку

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету, призначено

рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами».

По кредиту рахунка відображають нараховані платежі до бюджету, по дебету – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Відображення операцій по нарахуванню і сплаті податку на додану вартість в бухгалтерському обліку наведено в таблиці 10.1.

Таблиця 10.1

Відображення розрахунків з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку

Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
<i>Реалізація продукції на умовах подальшої оплати, коли спочатку продавець відвантажує продукцію, а потім за неї надходять платежі</i>			
1. Відвантажено готову продукцію покупцям на суму 54000 грн	361	701	54000
2. Відображено ПДВ в складі доходу від реалізації (54000/6=9000)	701	641	9000
3. Надійшла оплата за реалізовану покупцям продукцію	311	361	54000
<i>Операції з реалізації продукції на умовах попередньої оплати</i>			
1. Отримано передоплату (аванс) від покупців на суму 36000 грн	311	685	36000
2. Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (36000/6=6000)	643	641	6000
3. Відвантажено і реалізовано продукцію покупцям, які перерахували гроші в порядку попередньої оплати на суму 36000 грн	361	701	36000
4. Нараховано зобов'язань з ПДВ	701	643	6000
5. Зараховано отриманий аванс від покупця	685	361	36000

Продовження табл. 10.1

Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
<i>Купівля сировини, матеріалів з оплатою після їх надходження</i>			
1. Отримано від постачальників матеріалів на суму 18000 грн (в тому числі ПДВ). Тобто ми отримали матеріалів на суму 15000 грн, і в нас виникає ПДВ на 3000 грн, яке відшкодовується з бюджету: $18000/6=3000$ (сума ПДВ в ціні отриманих матеріалів) $18000-3000=15000$ (вартість матеріалів без ПДВ) оприбутковано матеріали; відображено податковий кредит з ПДВ.	20 641	631 631	15000 3000
2. Оплачено отримані матеріали	631	311	18000
<i>Купівля сировини, матеріалів з передоплатою (оплатою перед надходженням матеріалів)</i>			
1. Перераховано аванс постачальнику на суму 24000 грн (вартість матеріалів з ПДВ)	371	311	24000
2. відображено податковий кредит на суму ПДВ ($24000/6000=4000$)	641	644	4000
3.Отримано матеріалів від постачальника на суму 24000 грн 3.1. 20000 – вартість матеріалів; 3.2. 4000 – сума податкового кредиту.	20 644	631 631	20000 4000
4. Зараховано аванс постачальникові за отримані матеріали	631	371	24000

В бухгалтерському обліку операції по нарахуванню і сплаті податку на прибуток відображаються наступним чином:

Рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами» має такі субрахунки:

- 641 «Розрахунки за податками»;
- 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»;
- 643 «Податкове зобов'язання»;
- 644 «Податковий кредит».

Для обліку розрахунків за податками на рахунок 641 «Розрахунки за податками» відкривають окремі субрахунки: 641/1 «Податок на прибуток», 641/2 «ПДВ», 641/3 Акцизний податок тощо.

1. Нараховано податок на прибуток підприємства:

Продовження табл. 10.1

Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
<i>Купівля сировини, матеріалів з оплатою після їх надходження</i>			
1. Отримано від постачальників матеріалів на суму 18000 грн (в тому числі ПДВ). Тобто ми отримали матеріалів на суму 15000 грн, і в нас виникає ПДВ на 3000 грн, яке відшкодовується з бюджету: $18000/6=3000$ (сума ПДВ в ціні отриманих матеріалів) $18000-3000=15000$ (вартість матеріалів без ПДВ) оприбутковано матеріали; відображено податковий кредит з ПДВ.	20 641	631 631	15000 3000
2. Оплачено отримані матеріали	631	311	18000
<i>Купівля сировини, матеріалів з передоплатою (оплатою перед надходженням матеріалів)</i>			
1. Перераховано аванс постачальнику на суму 24000 грн (вартість матеріалів з ПДВ)	371	311	24000
2. відображено податковий кредит на суму ПДВ ($24000/6000=4000$)	641	644	4000
3.Отримано матеріалів від постачальника на суму 24000 грн 3.1. 20000 – вартість матеріалів; 3.2. 4000 – сума податкового кредиту.	20 644	631 631	20000 4000
4. Зараховано аванс постачальникові за отримані матеріали	631	371	24000

В бухгалтерському обліку операції по нарахуванню і сплаті податку на прибуток відображаються наступним чином:

Рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами» має такі субрахунки:

- 641 «Розрахунки за податками»;
- 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»;
- 643 «Податкове зобов'язання»;
- 644 «Податковий кредит».

Для обліку розрахунків за податками на рахунок 641 «Розрахунки за податками» відкривають окремі субрахунки: 641/1 «Податок на прибуток», 641/2 «ПДВ», 641/3 Акцизний податок тощо.

1. Нараховано податок на прибуток підприємства:

- Д–т 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»;
 - К–т 641 «Розрахунки за податками».
2. Списано суму нарахованого податку на прибуток на фінансові результати:
- Д–т 79 «Фінансові результати»;
 - К–т 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності».
3. Сплачено податок на прибуток:
- Д–т 641 «Розрахунки за податками»;
 - К–т 31 «Рахунки в банках».

Обліковим регістром по рахунку 64 є журнал №3 та відомість 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом. З цього облікового регістру можна отримати інформацію про залишки нараховування та сплату всіх податків і зборів по кожному субрахунку рахунка 64.

В звітності дебетові залишки по рахунку 64 відображаються в Балансі, II розділ, рядок 170, а кредитовий залишок – в IV розділі пасиву Балансу (рядок 550).

Сума нарахованого за звітний період ПДВ з виручки відображається в звіті про фінансові результати (рядок 150), податку на прибуток – рядок 180 та 210.

Контрольні запитання

1. Що покладено в основу відокремлення доходів майбутніх періодів від загальної суми зобов'язань підприємства? Який зв'язок цих доходів з іншими доходами підприємства та зобов'язаннями?
2. Яка ділянка обліку, зобов'язання чи дебіторська заборгованість, є більш трудомісткою.
3. Який взаємозв'язок рахунків «короткострокові зобов'язання», «поточні зобов'язання» та «поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»?

- Д–т 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»;
 - К–т 641 «Розрахунки за податками».
2. Списано суму нарахованого податку на прибуток на фінансові результати:
- Д–т 79 «Фінансові результати»;
 - К–т 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності».
3. Сплачено податок на прибуток:
- Д–т 641 «Розрахунки за податками»;
 - К–т 31 «Рахунки в банках».

Обліковим регістром по рахунку 64 є журнал №3 та відомість 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом. З цього облікового регістру можна отримати інформацію про залишки нараховування та сплату всіх податків і зборів по кожному субрахунку рахунка 64.

В звітності дебетові залишки по рахунку 64 відображаються в Балансі, II розділ, рядок 170, а кредитовий залишок – в IV розділі пасиву Балансу (рядок 550).

Сума нарахованого за звітний період ПДВ з виручки відображається в звіті про фінансові результати (рядок 150), податку на прибуток – рядок 180 та 210.

Контрольні запитання

1. Що покладено в основу відокремлення доходів майбутніх періодів від загальної суми зобов'язань підприємства? Який зв'язок цих доходів з іншими доходами підприємства та зобов'язаннями?
2. Яка ділянка обліку, зобов'язання чи дебіторська заборгованість, є більш трудомісткою.
3. Який взаємозв'язок рахунків «короткострокові зобов'язання», «поточні зобов'язання» та «поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»?

ТЕМА 11

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Питання до розгляду

- 11.1. *Поняття та класифікація власного капіталу.*
- 11.2. *Нормативно-законодавче забезпечення обліку власного капіталу.*
- 11.3. *Документальне забезпечення господарських операцій з обліку власного капіталу.*
- 11.4. *Аналітичний і синтетичний облік власного капіталу.*

Ключові терміни: капітал, власний капітал, статутний капітал, пайовий капітал, резервний капітал, додатковий капітал, нерозподілений прибуток, непокриті збитки, вилучений капітал, неоплачений капітал, приватні акціонерні товариства (ПАТ).

Первинні документи: з оприбуткування активів: виписка банку, прибутковий касовий ордер, акт приймання-передачі основних засобів, прибутковий ордер, прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності, акт на списання використаних бланків суворої звітності.

Інші документи: статут, установчий договір, бухгалтерська довідка, протокол зборів учасників, прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності.

Нормативно-правове забезпечення

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.
2. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV.
3. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.91 року № 1576-XII.
4. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 року № 514-VI.

ТЕМА 11

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Питання до розгляду

- 11.1. *Поняття та класифікація власного капіталу.*
- 11.2. *Нормативно-законодавче забезпечення обліку власного капіталу.*
- 11.3. *Документальне забезпечення господарських операцій з обліку власного капіталу.*
- 11.4. *Аналітичний і синтетичний облік власного капіталу.*

Ключові терміни: капітал, власний капітал, статутний капітал, пайовий капітал, резервний капітал, додатковий капітал, нерозподілений прибуток, непокриті збитки, вилучений капітал, неоплачений капітал, приватні акціонерні товариства (ПАТ).

Первинні документи: з оприбуткування активів: виписка банку, прибутковий касовий ордер, акт приймання-передачі основних засобів, прибутковий ордер, прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності, акт на списання використаних бланків суворої звітності.

Інші документи: статут, установчий договір, бухгалтерська довідка, протокол зборів учасників, прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності.

Нормативно-правове забезпечення

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.
2. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV.
3. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.91 року № 1576-XII.
4. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 року № 514-VI.

5. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.06 р. № 3480–IV.

6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996–XIV.

7. Положення про порядок реєстрації випуску акцій та інформацію про їх емісію, затверджене рішенням ДКЦПФР від 11.06.02р. № 167.

8. Положення про порядок реєстрації випуску акцій відкритого акціонерного товариства і облігацій підприємств, затверджене Наказом ДКЦПФР від 20.09.96р. № 210.

9. Положення про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного фонду Акціонерного товариства, затверджене Рішенням ДКЦПФР від 08.04.1998 р. № 44.

10. Положення про порядок реєстрації випуску акцій акціонерного товариства при збільшенні статутного фонду у зв'язку з індексацією основних фондів, затверджене Рішенням ДКЦПФР від 17.03.00 р. № 25.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 року № 87.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 року № 87.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 року № 87.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджено Наказом Міністерства Фінансів України від 31.03.1999 року № 87.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.2001 року № 559.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію» затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 16.07.2001 року № 344.

14. Положення 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 25.02.2000 року № 39.

18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.99 року.

5. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.06 р. № 3480–IV.

6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996–XIV.

7. Положення про порядок реєстрації випуску акцій та інформацію про їх емісію, затверджене рішенням ДКЦПФР від 11.06.02р. № 167.

8. Положення про порядок реєстрації випуску акцій відкритого акціонерного товариства і облігацій підприємств, затверджене Наказом ДКЦПФР від 20.09.96р. № 210.

9. Положення про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного фонду Акціонерного товариства, затверджене Рішенням ДКЦПФР від 08.04.1998 р. № 44.

10. Положення про порядок реєстрації випуску акцій акціонерного товариства при збільшенні статутного фонду у зв'язку з індексацією основних фондів, затверджене Рішенням ДКЦПФР від 17.03.00 р. № 25.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 року № 87.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 року № 87.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 року № 87.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджено Наказом Міністерства Фінансів України від 31.03.1999 року № 87.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.2001 року № 559.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію» затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 16.07.2001 року № 344.

14. Положення 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 25.02.2000 року № 39.

18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.99 року.

11.1. Поняття та класифікація власного капіталу

Новостворене підприємство не може почати свою діяльність, не сформувавши власного стартового капіталу, який є сукупністю активів, інвестованих засновниками, і відображає вартість майна підприємства. На момент створення підприємства власний капітал дорівнює вартості внесених засновниками активів, оцінених за узгодженою ними справедливою вартістю. Використання вкладених активів дозволяє засновникам (власникам) розпочати свою діяльність. Надалі в ході господарської діяльності підприємства розмір власного капіталу постійно змінюється: 1) поповнюється за рахунок внесення засновниками грошей та іншого майна, та отриманого у процесі операційної, фінансової чи інвестиційної діяльності прибутку, який залишається у його розпорядженні; 2) зменшується у випадку виходу з підприємства засновників, та при умовах передбачених чинним законодавством (наприклад, отримання збитків, зменшення вартості чистих активів).

У повсякденному житті під капіталом розуміють: у вузькому розумінні – суму заощаджень, достатню для ведення підприємницької діяльності, а в широкому розумінні – все те, що має певну цінність.

Капітал – це вартість, яка в своєму русі зростає, приносячи дохід, тобто це – самозростаюча вартість.

Капітал, який приносить процент, – це капітал–власність, тобто гроші, які продаються на особливому ринку – ринку капіталів. Позичені гроші, тобто гроші, надані в кредит функціонуючим підприємцям, – це капітал–функція. Якщо капітал–власність приносить дохід в формі відсотка, то капітал–функція – у формі підприємницького доходу, тобто частини прибутку на позичений капітал, яка залишається після сплати відсотків.

Враховуючи принцип єдиного грошового вимірника, капітал у бухгалтерському обліку є сукупністю майнових засобів, призначених для господарських цілей, виражених в грошовій одиниці.

Капіталу притаманні наступні характеристики:

- 1) він є основним фактором виробництва;
- 2) характеризує фінансові ресурси підприємства, що приносять прибуток;
- 3) є головним джерелом формування добробуту власників;

11.1. Поняття та класифікація власного капіталу

Новостворене підприємство не може почати свою діяльність, не сформувавши власного стартового капіталу, який є сукупністю активів, інвестованих засновниками, і відображає вартість майна підприємства. На момент створення підприємства власний капітал дорівнює вартості внесених засновниками активів, оцінених за узгодженою ними справедливою вартістю. Використання вкладених активів дозволяє засновникам (власникам) розпочати свою діяльність. Надалі в ході господарської діяльності підприємства розмір власного капіталу постійно змінюється: 1) поповнюється за рахунок внесення засновниками грошей та іншого майна, та отриманого у процесі операційної, фінансової чи інвестиційної діяльності прибутку, який залишається у його розпорядженні; 2) зменшується у випадку виходу з підприємства засновників, та при умовах передбачених чинним законодавством (наприклад, отримання збитків, зменшення вартості чистих активів).

У повсякденному житті під капіталом розуміють: у вузькому розумінні – суму заощаджень, достатню для ведення підприємницької діяльності, а в широкому розумінні – все те, що має певну цінність.

Капітал – це вартість, яка в своєму русі зростає, приносячи дохід, тобто це – самозростаюча вартість.

Капітал, який приносить процент, – це капітал–власність, тобто гроші, які продаються на особливому ринку – ринку капіталів. Позичені гроші, тобто гроші, надані в кредит функціонуючим підприємцям, – це капітал–функція. Якщо капітал–власність приносить дохід в формі відсотка, то капітал–функція – у формі підприємницького доходу, тобто частини прибутку на позичений капітал, яка залишається після сплати відсотків.

Враховуючи принцип єдиного грошового вимірника, капітал у бухгалтерському обліку є сукупністю майнових засобів, призначених для господарських цілей, виражених в грошовій одиниці.

Капіталу притаманні наступні характеристики:

- 1) він є основним фактором виробництва;
- 2) характеризує фінансові ресурси підприємства, що приносять прибуток;
- 3) є головним джерелом формування добробуту власників;

- 4) є головним показником ринкової вартості підприємства;
 5) його динаміка є важливим «барометром» рівня ефективності господарської діяльності підприємства.

Власний капітал для цілей бухгалтерського обліку класифікують за формою та рівнем відповідальності (рис. 11.1).

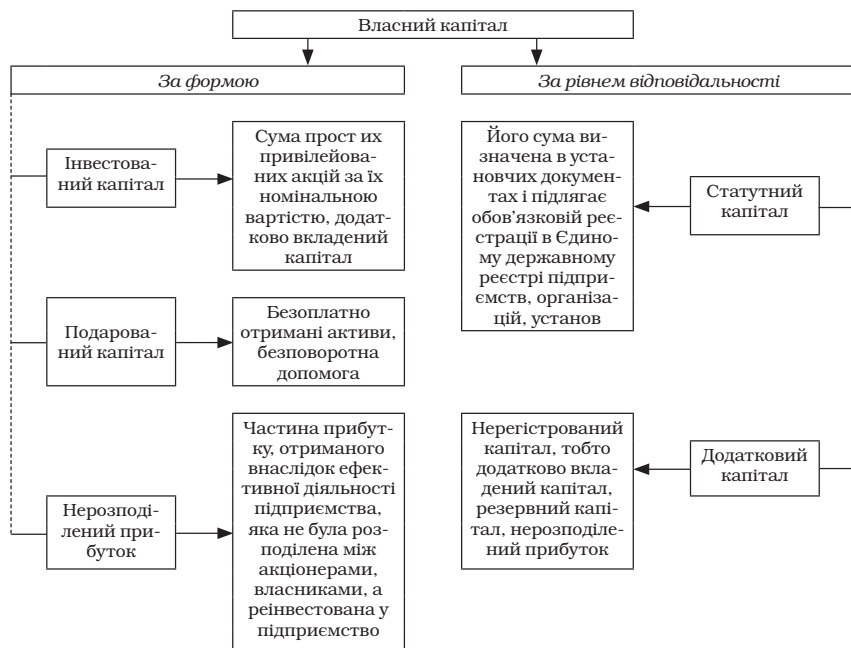


Рис. 11.1. Класифікація власного капіталу

Виходячи з наведених вище класифікацій, можна виділити такі складові власного капіталу:

- Статутний капітал;
- Пайовий капітал;
- Додатковий капітал;
- Резервний капітал;
- Вилучений капітал;
- Неоплачений капітал;
- Нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

- 4) є головним показником ринкової вартості підприємства;
 5) його динаміка є важливим «барометром» рівня ефективності господарської діяльності підприємства.

Власний капітал для цілей бухгалтерського обліку класифікують за формою та рівнем відповідальності (рис. 11.1).

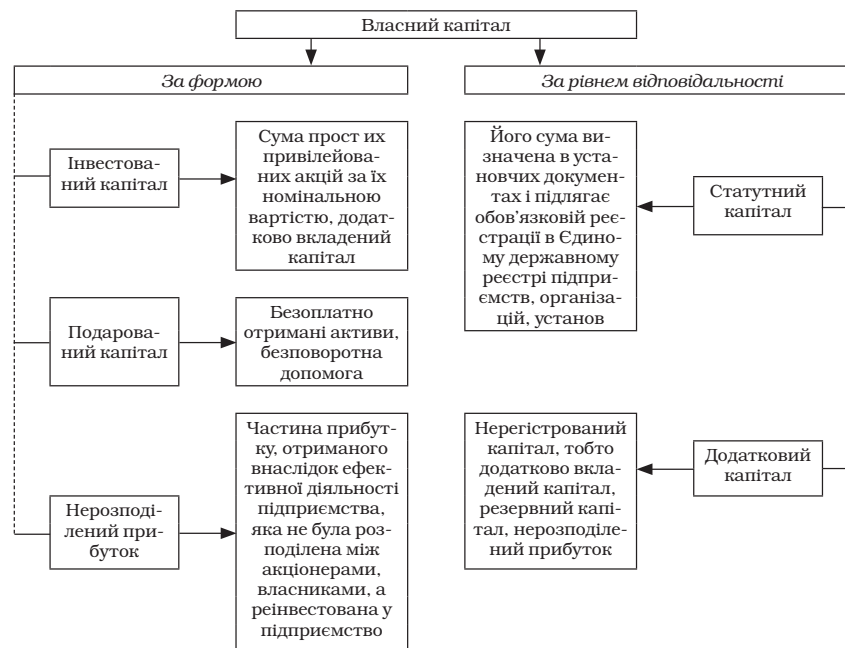


Рис. 11.1. Класифікація власного капіталу

Виходячи з наведених вище класифікацій, можна виділити такі складові власного капіталу:

- Статутний капітал;
- Пайовий капітал;
- Додатковий капітал;
- Резервний капітал;
- Вилучений капітал;
- Неоплачений капітал;
- Нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

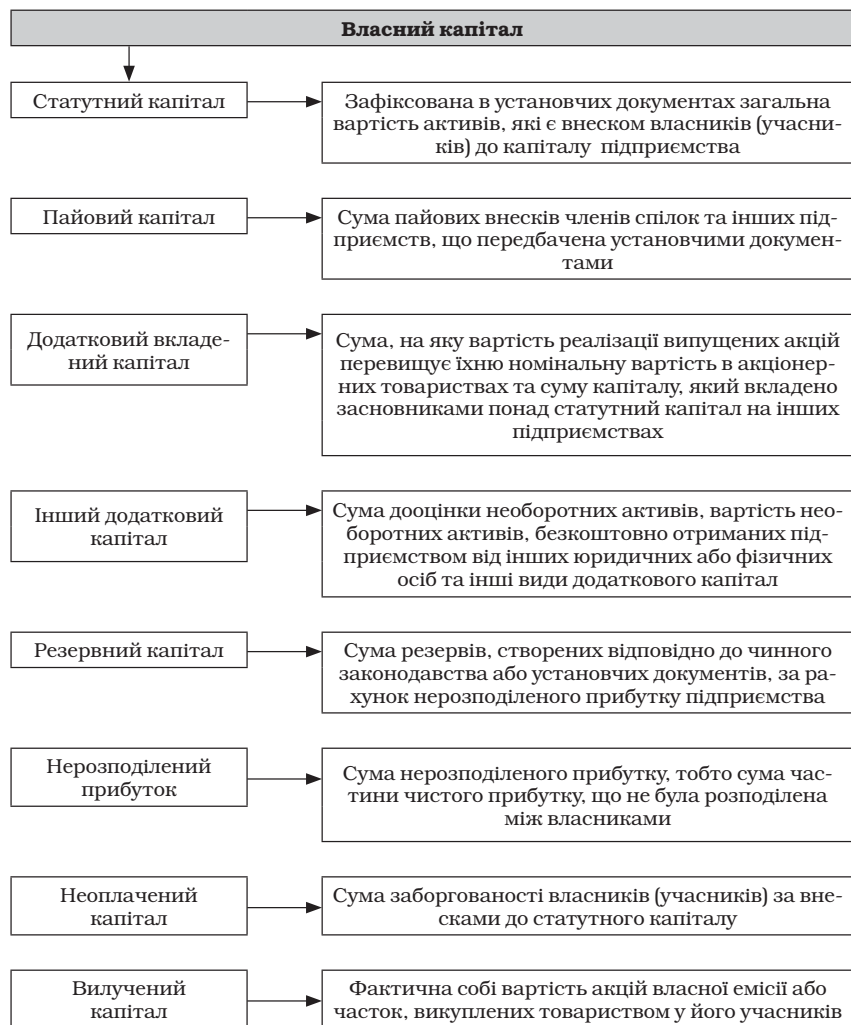


Рис. 11.2. Складові власного капіталу

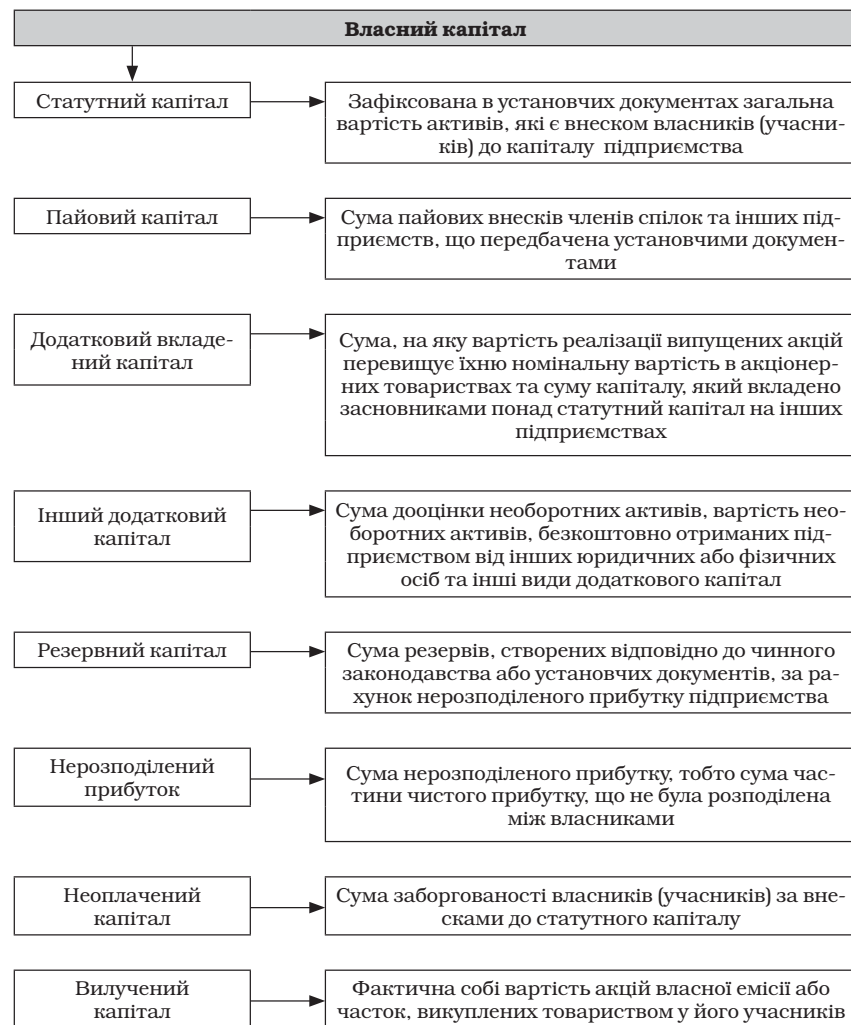


Рис. 11.2. Складові власного капіталу

Основним елементом власного капіталу є статутний капітал – один із основних показників, що характеризує розміри та фінансовий стан підприємства. Він відображається в сумі, що зареєстрована в установчих документах як сукупність внесків (часток, пайових внесків, акцій за номінальною вартістю) засновників підприємства для забезпечення його діяльності. Сума, яка на дату реєстрації суб'єкта господарювання заявлена, але фактично не внесена засновниками, являє собою неоплачений капітал.

Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю, командитного, повного товариства, товариства з додатковою відповідальністю формується за рахунок внесків його учасників та засновників, якими можуть бути:

- грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті;
- будинки, споруди, обладнання, техніка, земельні ділянки та інші матеріальні цінності;
- об'єкти інтелектуальної власності: винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг;
- майнові права (права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, авторські права);
- цінні папери (акції, облігації, ощадні та інвестиційні сертифікати, приватизаційні папери). При передачі до статутного капіталу цінних паперів підприємство стає їх власником і носієм майнових прав, які ними засвідчуються.

Не можуть бути внесені до статутного капіталу засоби, отримані під заставу, векселі, кошти, що отримані в кредит та бюджетні кошти. Не допускається формування статутного капіталу підприємства емітованими ним облігаціями.

11.2. Нормативно-законодавче забезпечення обліку власного капіталу

Господарський кодекс України визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають в процесі організації здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання (операції з формування, зміни та використання власного капіталу, що виникають внаслідок господарської діяльності). А також встановлює умови і порядок випуску та придбання цінних паперів суб'єктами господарювання.

Основним елементом власного капіталу є статутний капітал – один із основних показників, що характеризує розміри та фінансовий стан підприємства. Він відображається в сумі, що зареєстрована в установчих документах як сукупність внесків (часток, пайових внесків, акцій за номінальною вартістю) засновників підприємства для забезпечення його діяльності. Сума, яка на дату реєстрації суб'єкта господарювання заявлена, але фактично не внесена засновниками, являє собою неоплачений капітал.

Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю, командитного, повного товариства, товариства з додатковою відповідальністю формується за рахунок внесків його учасників та засновників, якими можуть бути:

- грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті;
- будинки, споруди, обладнання, техніка, земельні ділянки та інші матеріальні цінності;
- об'єкти інтелектуальної власності: винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг;
- майнові права (права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, авторські права);
- цінні папери (акції, облігації, ощадні та інвестиційні сертифікати, приватизаційні папери). При передачі до статутного капіталу цінних паперів підприємство стає їх власником і носієм майнових прав, які ними засвідчуються.

Не можуть бути внесені до статутного капіталу засоби, отримані під заставу, векселі, кошти, що отримані в кредит та бюджетні кошти. Не допускається формування статутного капіталу підприємства емітованими ним облігаціями.

11.2. Нормативно-законодавче забезпечення обліку власного капіталу

Господарський кодекс України визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають в процесі організації здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання (операції з формування, зміни та використання власного капіталу, що виникають внаслідок господарської діяльності). А також встановлює умови і порядок випуску та придбання цінних паперів суб'єктами господарювання.

Цивільний кодекс України регулює взаємовідносини, що виникають під час діяльності суб'єктів (питання господарських зобов'язань та заборгованостей, що виникають в процесі управління), визначає поняття, види господарських товариств, а також склад їхнього майна.

Законом України «Про господарські товариства» регламентується створення резервного капіталу, який не повинен бути меншим 25% статутного капіталу, а розмір щорічних відрахувань до нього має бути не менше 5% суми чистого прибутку.

Кожний учасник ТОВ або ТДВ – зобов'язаний внести до моменту державної реєстрації не менше 50% суми свого внеску.

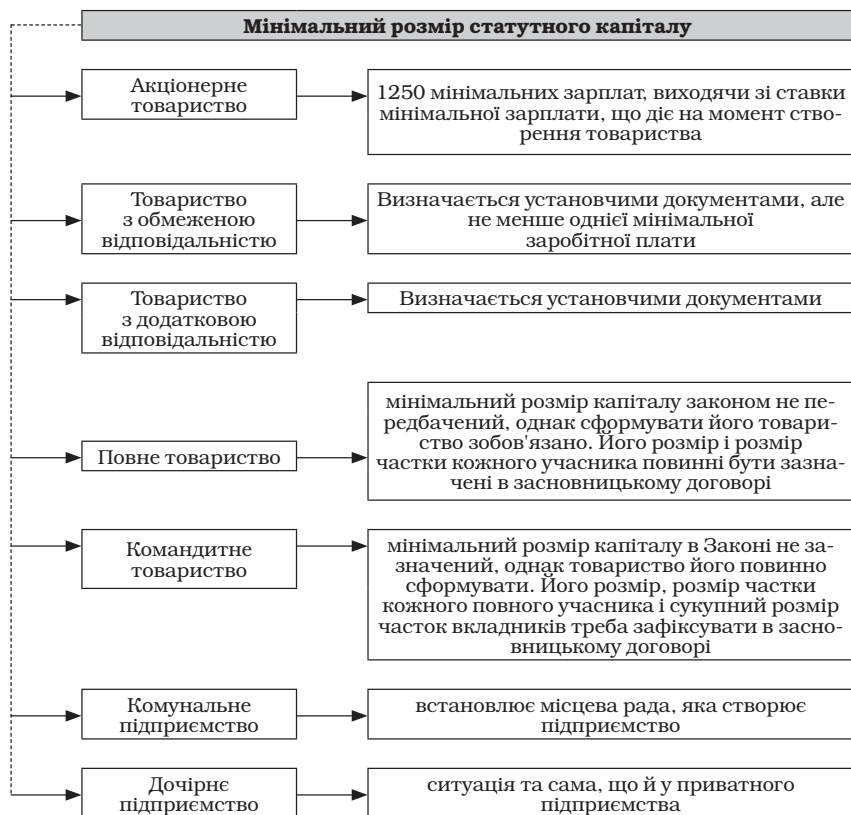


Рис. 11.3. Мінімальний розмір статутного капіталу

Цивільний кодекс України регулює взаємовідносини, що виникають під час діяльності суб'єктів (питання господарських зобов'язань та заборгованостей, що виникають в процесі управління), визначає поняття, види господарських товариств, а також склад їхнього майна.

Законом України «Про господарські товариства» регламентується створення резервного капіталу, який не повинен бути меншим 25% статутного капіталу, а розмір щорічних відрахувань до нього має бути не менше 5% суми чистого прибутку.

Кожний учасник ТОВ або ТДВ – зобов'язаний внести до моменту державної реєстрації не менше 50% суми свого внеску.

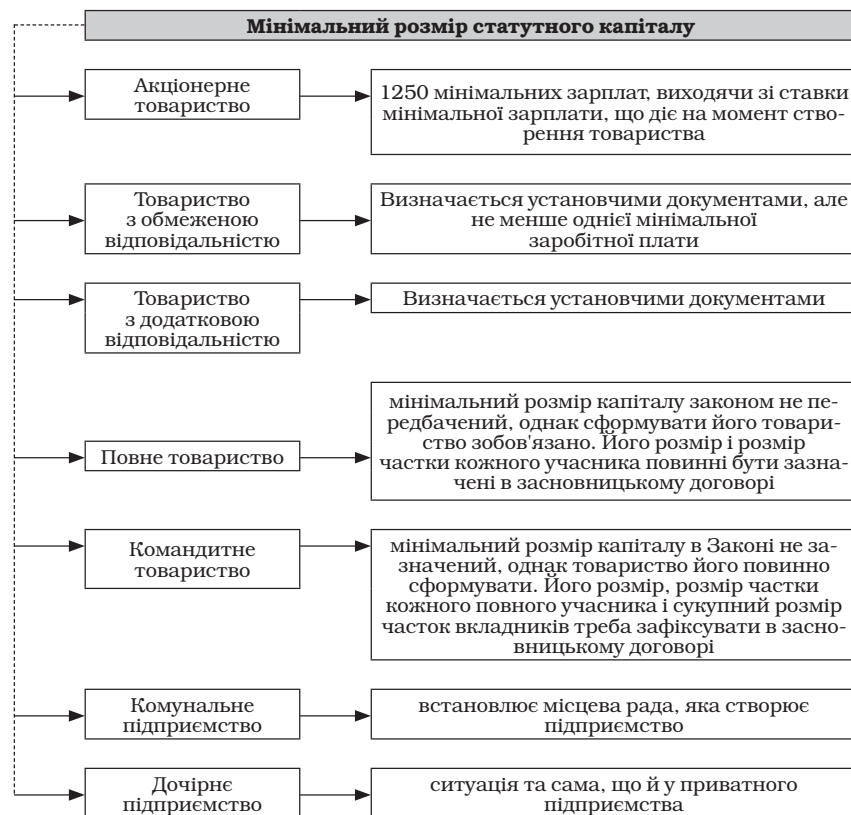


Рис. 11.3. Мінімальний розмір статутного капіталу

11.3. Документальне забезпечення господарських операцій з обліку власного капіталу

Важливим засобом контролю за правильним формуванням та використанням власного капіталу підприємства є суцільна й безперервна реєстрація в документах даних про всі господарські операції. Це відбувається з допомогою принципу превалювання сутності над формою, який передбачає, що господарські операції, пов'язані з формуванням, змінами та використанням власного капіталу, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Організація обліку статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України та припиняється в день вибуття з цього реєстру, банкрутства, реорганізації тощо.

Внески до статутного капіталу підприємства оформлюються засновницьким описом майна, який є первинним документом, що підтверджує внесення часток засновників (табл. 11.1).

Зменшення статутного капіталу здійснюється у виключних випадках за рішенням зборів акціонерів після повідомлення всіх його кредиторів у встановлені законодавством терміни, а також з дотриманням мінімальних вимог до розміру статутного капіталу на момент реєстрації змін.

Таблиця 11.1

Засновницький опис майна підприємства

№	Назва майна	Коротка характеристика майна	Документ, що засвідчує право власності	Од. виміру	Кількість	Ціна за од.	Вартість	Хто вніс	Підпис
1	Автомобіль	Придатний для використання	Договір купівлі	шт	один	45тис	45тис	Яків Н.М	

Сума прописом _____

11.3. Документальне забезпечення господарських операцій з обліку власного капіталу

Важливим засобом контролю за правильним формуванням та використанням власного капіталу підприємства є суцільна й безперервна реєстрація в документах даних про всі господарські операції. Це відбувається з допомогою принципу превалювання сутності над формою, який передбачає, що господарські операції, пов'язані з формуванням, змінами та використанням власного капіталу, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Організація обліку статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України та припиняється в день вибуття з цього реєстру, банкрутства, реорганізації тощо.

Внески до статутного капіталу підприємства оформлюються засновницьким описом майна, який є первинним документом, що підтверджує внесення часток засновників (табл. 11.1).

Зменшення статутного капіталу здійснюється у виключних випадках за рішенням зборів акціонерів після повідомлення всіх його кредиторів у встановлені законодавством терміни, а також з дотриманням мінімальних вимог до розміру статутного капіталу на момент реєстрації змін.

Таблиця 11.1

Засновницький опис майна підприємства

№	Назва майна	Коротка характеристика майна	Документ, що засвідчує право власності	Од. виміру	Кількість	Ціна за од.	Вартість	Хто вніс	Підпис
1	Автомобіль	Придатний для використання	Договір купівлі	шт	один	45тис	45тис	Яків Н.М	

Сума прописом _____

На відповідальне зберігання перераховані цінності прийняв ____
Зменшення статутного капіталу вимагає перереєстрації у встановленому порядку, при цьому до органів державної реєстрації подаються:

- реєстраційна картка встановленого зразка;
- нотаріально завірені зміни до установчих документів;
- протокол загальних зборів учасників;
- документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію.

У разі виходу одного чи кількох учасників подаються всі ті документи, що й в попередньому випадку, а також:

- 1) у разі добровільного виходу юридичної особи зі складу учасників – копію рішення засновників;
- 2) у разі добровільного виходу фізичної особи – нотаріально завірена заява;
- 3) у разі примусового виключення учасника – рішення уповноваженого органу.

Таблиця 11.2

Документи, які підтверджують рух статутного та пайового капіталу

Рух капіталу	Документи, що підтверджують рух
1	2
Створення статутного, пайового капіталу	Статут, інвентаризаційні описи, накладні, прибуткові касові ордери, акти прийому-передачі, акти оцінки
Збільшення статутного, пайового капіталу	Рішення загальних зборів, розрахунок бухгалтерії
Збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків учасників	Статут, накладні, прибуткові касові ордери, акти прийому-передачі, акти оцінки
Повернення часток у випадку виходу членів із складу підприємства	Рішення загальних зборів, видаткові касові ордери, накладні, акти прийому-передачі
Покриття збитків за рахунок статутного, пайового капіталу	Рішення загальних зборів, розрахунок бухгалтерії

На відповідальне зберігання перераховані цінності прийняв ____
Зменшення статутного капіталу вимагає перереєстрації у встановленому порядку, при цьому до органів державної реєстрації подаються:

- реєстраційна картка встановленого зразка;
- нотаріально завірені зміни до установчих документів;
- протокол загальних зборів учасників;
- документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію.

У разі виходу одного чи кількох учасників подаються всі ті документи, що й в попередньому випадку, а також:

- 1) у разі добровільного виходу юридичної особи зі складу учасників – копію рішення засновників;
- 2) у разі добровільного виходу фізичної особи – нотаріально завірена заява;
- 3) у разі примусового виключення учасника – рішення уповноваженого органу.

Таблиця 11.2

Документи, які підтверджують рух статутного та пайового капіталу

Рух капіталу	Документи, що підтверджують рух
1	2
Створення статутного, пайового капіталу	Статут, інвентаризаційні описи, накладні, прибуткові касові ордери, акти прийому-передачі, акти оцінки
Збільшення статутного, пайового капіталу	Рішення загальних зборів, розрахунок бухгалтерії
Збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків учасників	Статут, накладні, прибуткові касові ордери, акти прийому-передачі, акти оцінки
Повернення часток у випадку виходу членів із складу підприємства	Рішення загальних зборів, видаткові касові ордери, накладні, акти прийому-передачі
Покриття збитків за рахунок статутного, пайового капіталу	Рішення загальних зборів, розрахунок бухгалтерії

Продовження табл. 11.2

Рух капіталу	Документи, що підтверджують рух
Збільшення пайового капіталу за рахунок прибутку	Рішення загальних зборів, розрахунок бухгалтерії
Зменшення статутного капіталу за рахунок збільшення пайового	Рішення загальних зборів пайовиків

Дані первинного обліку узагальнюються та систематизуються у зведених регістрах обліку.

11.4. Аналітичний і синтетичний облік власного капіталу

Аналітичний облік власного капіталу за рахунками ведеться за видами капіталу (рис. 11.5).

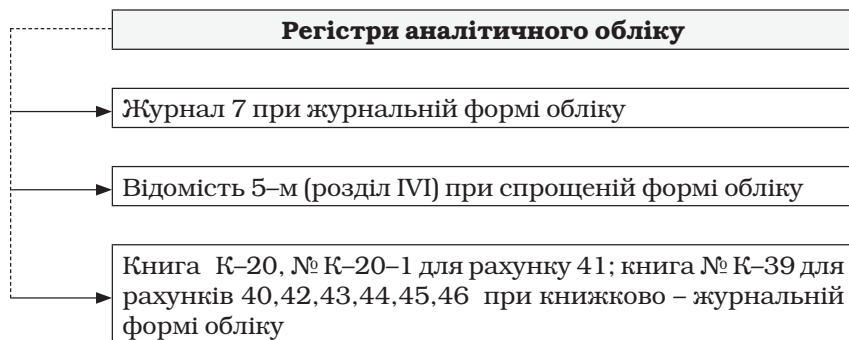


Рис. 11.4. Регістри аналітичного обліку

У регістрах при журнальній формі ведення бухгалтерського обліку операції з обліку власного капіталу відображаються в Журналі 7. Записи до цього журналу здійснюються на підставі відомостей аналітичного обліку чи безпосередньо на підставі первинних документів.

Продовження табл. 11.2

Рух капіталу	Документи, що підтверджують рух
Збільшення пайового капіталу за рахунок прибутку	Рішення загальних зборів, розрахунок бухгалтерії
Зменшення статутного капіталу за рахунок збільшення пайового	Рішення загальних зборів пайовиків

Дані первинного обліку узагальнюються та систематизуються у зведених регістрах обліку.

11.4. Аналітичний і синтетичний облік власного капіталу

Аналітичний облік власного капіталу за рахунками ведеться за видами капіталу (рис. 11.5).

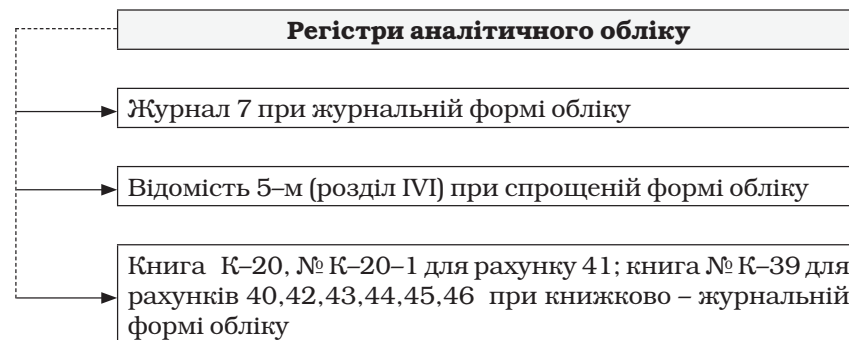


Рис. 11.4. Регістри аналітичного обліку

У регістрах при журнальній формі ведення бухгалтерського обліку операції з обліку власного капіталу відображаються в Журналі 7. Записи до цього журналу здійснюються на підставі відомостей аналітичного обліку чи безпосередньо на підставі первинних документів.

Аналітичний облік ведеться

Рис. 11.5. Порядок ведення аналітичного обліку

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку власного капіталу наведено у таблиці 11.6.

Аналітичний облік ведеться

Рис. 11.5. Порядок ведення аналітичного обліку

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку власного капіталу наведено у таблиці 11.6.

Таблиця 11.6

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків
з обліку власного капіталу**

Зміст операцій		Дебет	Кре- дит
<i>Облік статутного капіталу</i>			
1	2	3	4
1.	Оголошено статутний капітал	46	40
2.	Відображено внески до статутного капіталу:		
	– грошовими коштами	30,31	46
	– виробничими запасами	20	46
	– малоцінними та швидкозношувальними пред- метами	22	46
	– основними засобами	10	46
3.	Відображено збільшення статутного капіталу в результаті продажу акцій за ціною, нижчою від їх номінальної вартості	421	40
4.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування доходів, нарахованих учасникам та засновникам товариства	671	40
5.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок індексації балансової вартості основних засобів	423	40
6.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування прибутку	443	40
7.	Відображено зменшення статутного капіталу че- рез викуп власних акцій у акціонерів з метою їх анулювання	40	451
<i>Облік пайового капіталу</i>			
1.	Оприбутковано внески членів кооперативу	30,31	41
2.	Поповнено пайовий капітал за рахунок нерозподі- леного прибутку	44	41
3.	Направлено пайові внески на формування статут- ного капіталу при реорганізації підприємства в акціонерне	41	40
<i>Облік додаткового капіталу</i>			
1.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок додаткового капіталу	42	40

Таблиця 11.6

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків
з обліку власного капіталу**

Зміст операцій		Дебет	Кре- дит
<i>Облік статутного капіталу</i>			
1	2	3	4
1.	Оголошено статутний капітал	46	40
2.	Відображено внески до статутного капіталу:		
	– грошовими коштами	30,31	46
	– виробничими запасами	20	46
	– малоцінними та швидкозношувальними пред- метами	22	46
	– основними засобами	10	46
3.	Відображено збільшення статутного капіталу в результаті продажу акцій за ціною, нижчою від їх номінальної вартості	421	40
4.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування доходів, нарахованих учасникам та засновникам товариства	671	40
5.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок індексації балансової вартості основних засобів	423	40
6.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування прибутку	443	40
7.	Відображено зменшення статутного капіталу че- рез викуп власних акцій у акціонерів з метою їх анулювання	40	451
<i>Облік пайового капіталу</i>			
1.	Оприбутковано внески членів кооперативу	30,31	41
2.	Поповнено пайовий капітал за рахунок нерозподі- леного прибутку	44	41
3.	Направлено пайові внески на формування статут- ного капіталу при реорганізації підприємства в акціонерне	41	40
<i>Облік додаткового капіталу</i>			
1.	Відображено збільшення статутного капіталу за рахунок додаткового капіталу	42	40

Продовження табл. 11.6

Зміст операцій		Дебет	Кредит
2.	Відображено суму готівки, що надійшла до каси в обмін на первісно розміщені акції і перевищує номінальну вартість таких акцій	30	421
3.	Відображено суму первісної дооцінки основних засобів	10	423
4.	Відображено суму перевищення збитку від продажу акцій над залишком емісійного доходу	44	421
5.	Відображено вартість основних засобів, безоплатно одержаних підприємством	152	424
<i>Облік резервного капіталу</i>			
1.	Відображено формування резервного капіталу відповідно до установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку	443	43
2.	Відображено використання резервного капіталу на покриття збитків підприємства	43	442
<i>Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)</i>			
1.	Відображено використання прибутку на нарахування дивідендів власникам акцій	443	671
2.	Відображено списання непокритого збитку за рахунок пайового капіталу відповідно до статутних документів	41	442
3.	Відображено прибутки, отримані внаслідок діяльності підприємства	79	441
4.	Відображено збитки, отримані внаслідок діяльності підприємства	442	79

Контрольні запитання

1. Чим обумовлено затвердження мінімального розміру статутного капіталу акціонерних товариств, чи доцільно його збільшувати (зменшувати)?
2. Чому, на вашу думку, для нерозподіленого прибутку і непокритого збитку передбачено один рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»?

Продовження табл. 11.6

Зміст операцій		Дебет	Кредит
2.	Відображено суму готівки, що надійшла до каси в обмін на первісно розміщені акції і перевищує номінальну вартість таких акцій	30	421
3.	Відображено суму первісної дооцінки основних засобів	10	423
4.	Відображено суму перевищення збитку від продажу акцій над залишком емісійного доходу	44	421
5.	Відображено вартість основних засобів, безоплатно одержаних підприємством	152	424
<i>Облік резервного капіталу</i>			
1.	Відображено формування резервного капіталу відповідно до установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку	443	43
2.	Відображено використання резервного капіталу на покриття збитків підприємства	43	442
<i>Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)</i>			
1.	Відображено використання прибутку на нарахування дивідендів власникам акцій	443	671
2.	Відображено списання непокритого збитку за рахунок пайового капіталу відповідно до статутних документів	41	442
3.	Відображено прибутки, отримані внаслідок діяльності підприємства	79	441
4.	Відображено збитки, отримані внаслідок діяльності підприємства	442	79

Контрольні запитання

1. Чим обумовлено затвердження мінімального розміру статутного капіталу акціонерних товариств, чи доцільно його збільшувати (зменшувати)?
2. Чому, на вашу думку, для нерозподіленого прибутку і непокритого збитку передбачено один рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»?

3. Обґрунтуйте відсутність типових форм первинних документів для обліку операцій з власним капіталом.
4. Що таке власний капітал?
5. Наведіть формулу власного капіталу.
6. На якому рахунку відображається частка несплаченого статутного капіталу?
7. Що таке статутний капітал?
8. Чим відрізняється реєстрований і нереєстрований капітал?
9. Що таке резервний капітал?
10. Які складові власного капіталу?
11. Чим відрізняється пайовий капітал від статутного?
12. Що включає пайовий капітал?
13. Як впливає частка несплаченого капіталу на величину власного капіталу?
14. Як впливає величина вилученого капіталу на розмір власного капіталу?
15. Як впливає збиток на розмір власного капіталу?
16. На які цілі використовується нерозподілений прибуток?
17. Що є джерелом формування резервного капіталу?
18. Чи можливий внесок до статутного капіталу майном, основними засобами, запасами, товарами, нематеріальними активами?
19. В якому звіті наводяться дані про власний капітал підприємства?
20. За яких умов відбувається збільшення власного капіталу?
21. Як впливає на величину статутного капіталу збільшення номінальної вартості акцій?
22. Що таке емісійний дохід?

3. Обґрунтуйте відсутність типових форм первинних документів для обліку операцій з власним капіталом.
4. Що таке власний капітал?
5. Наведіть формулу власного капіталу.
6. На якому рахунку відображається частка несплаченого статутного капіталу?
7. Що таке статутний капітал?
8. Чим відрізняється реєстрований і нереєстрований капітал?
9. Що таке резервний капітал?
10. Які складові власного капіталу?
11. Чим відрізняється пайовий капітал від статутного?
12. Що включає пайовий капітал?
13. Як впливає частка несплаченого капіталу на величину власного капіталу?
14. Як впливає величина вилученого капіталу на розмір власного капіталу?
15. Як впливає збиток на розмір власного капіталу?
16. На які цілі використовується нерозподілений прибуток?
17. Що є джерелом формування резервного капіталу?
18. Чи можливий внесок до статутного капіталу майном, основними засобами, запасами, товарами, нематеріальними активами?
19. В якому звіті наводяться дані про власний капітал підприємства?
20. За яких умов відбувається збільшення власного капіталу?
21. Як впливає на величину статутного капіталу збільшення номінальної вартості акцій?
22. Що таке емісійний дохід?

ТЕМА 12

ОБЛІК

ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Питання до розгляду

- 12.1. *Поняття та класифікація фінансових інвестицій*
- 12.2. *Нормативно-правове і фінансове регулювання інвестиційної діяльності.*
- 12.3. *Первинний облік фінансових інвестицій.*
- 12.4. *Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій*

Ключові терміни: інвестиції, фінансові інвестиції, акції, облігації, дивіденди, емісія, номінальна вартість акції, метод участі в капіталі, інвестор, асоційоване підприємство, дочірнє підприємство.

Первинні документи: прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності, акт на списання використаних бланків, акція, облігація, установчий договір, сертифікат акції, прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності.

Нормативно—правове забезпечення:

1. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755–VI.
2. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
4. Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» від 30.10.1996 року № 448/96–ВР.
5. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 р. № 3480–IV.
6. Указ Президента України «Про заходи щодо поліпшення інвестиційного клімату в Україні» від 28.10.2005 р. №1513/2003.

ТЕМА 12

ОБЛІК

ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Питання до розгляду

- 12.1. *Поняття та класифікація фінансових інвестицій*
- 12.2. *Нормативно-правове і фінансове регулювання інвестиційної діяльності.*
- 12.3. *Первинний облік фінансових інвестицій.*
- 12.4. *Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій*

Ключові терміни: інвестиції, фінансові інвестиції, акції, облігації, дивіденди, емісія, номінальна вартість акції, метод участі в капіталі, інвестор, асоційоване підприємство, дочірнє підприємство.

Первинні документи: прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності, акт на списання використаних бланків, акція, облігація, установчий договір, сертифікат акції, прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності.

Нормативно—правове забезпечення:

1. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755–VI.
2. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
4. Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» від 30.10.1996 року № 448/96–ВР.
5. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 р. № 3480–IV.
6. Указ Президента України «Про заходи щодо поліпшення інвестиційного клімату в Україні» від 28.10.2005 р. №1513/2003.

7. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено Наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87.
8. П(С)БО 2 «Баланс», затверджено Наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87.
9. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», затверджено Наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87.
10. П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджено Наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87.
11. П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджено Наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92.
12. П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», затверджено наказом МФУ від 26.04.2000 р. № 91.
13. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», затверджено Наказом МФУ від 07.07.1999 р. № 163.
14. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва», затверджено Наказом МФУ від 25.02.2000 р. № 39.
15. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено Наказом МФУ від 19.04.2001 р. № 186.
16. Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом МФУ від 30.11.1999 р. №291.

12.1. Поняття та класифікація фінансових інвестицій

Поняття фінансових інвестицій

Інвестиції є вкладенням в капітал з метою наступного його збільшення або збереження.

Інвестиційна діяльність – це сукупність практичних дій громадян, юридичних осіб і держави з придбання і реалізації необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Інвестиційна діяльність поділяється на види, які залежать від джерела інвестування.

Інвестиційна діяльність охоплює не одну сферу економічного життя, вона спрямована на науково-технічний прогрес, державне

7. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено Наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87.
8. П(С)БО 2 «Баланс», затверджено Наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87.
9. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», затверджено Наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87.
10. П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджено Наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87.
11. П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджено Наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92.
12. П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», затверджено наказом МФУ від 26.04.2000 р. № 91.
13. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», затверджено Наказом МФУ від 07.07.1999 р. № 163.
14. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва», затверджено Наказом МФУ від 25.02.2000 р. № 39.
15. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено Наказом МФУ від 19.04.2001 р. № 186.
16. Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом МФУ від 30.11.1999 р. №291.

12.1. Поняття та класифікація фінансових інвестицій

Поняття фінансових інвестицій

Інвестиції є вкладенням в капітал з метою наступного його збільшення або збереження.

Інвестиційна діяльність – це сукупність практичних дій громадян, юридичних осіб і держави з придбання і реалізації необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Інвестиційна діяльність поділяється на види, які залежать від джерела інвестування.

Інвестиційна діяльність охоплює не одну сферу економічного життя, вона спрямована на науково-технічний прогрес, державне

управління економікою, фінансово-банківську діяльність, ціноутворення тощо.

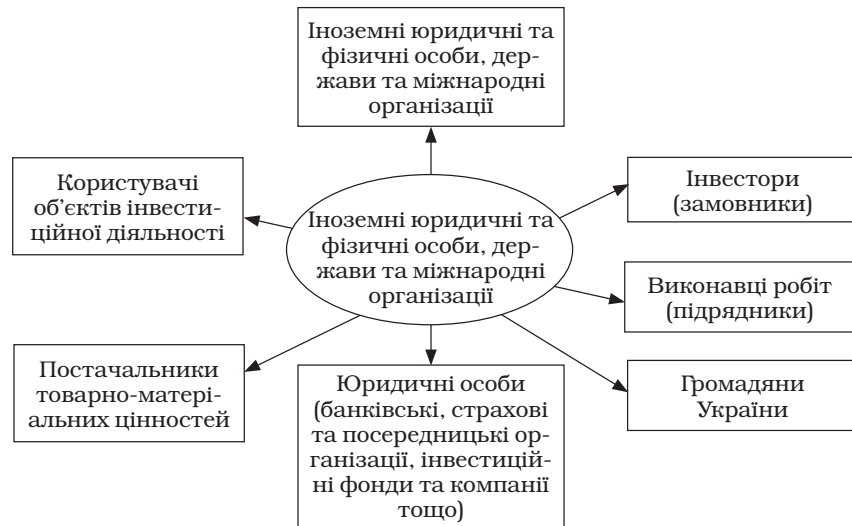


Рис. 12.1. Суб'єкти інвестиційної діяльності

Суб'єкти інвестиційної діяльності (рис. 12.1) незалежно від форм власності та господарювання мають рівні права в здійсненні цієї діяльності, визначають цілі, напрямки, види та обсяги інвестицій незалежно і самостійно, залучають для їх реалізації будь-яких учасників інвестиційної діяльності, часто організовуючи конкурси та торги.

Суб'єкти інвестиційної діяльності діють в інвестиційній сфері, де здійснюється практична реалізація інвестицій. До складу інвестиційної сфери включаються: сфера капітального будівництва, екологічна сфера, інноваційна сфера, сфера обігу фінансового капіталу і реалізації майнових прав суб'єктів інвестиційної діяльності.

Об'єктом інвестиційної діяльності може бути будь-яке майно. Перелік об'єктів поданий на рис. 12.2.

Основною метою інвестиційної діяльності є забезпечення найбільш ефективних шляхів реалізації інвестиційної стратегії фірми чи підприємства на окремих етапах їх розвитку.

управління економікою, фінансово-банківську діяльність, ціноутворення тощо.

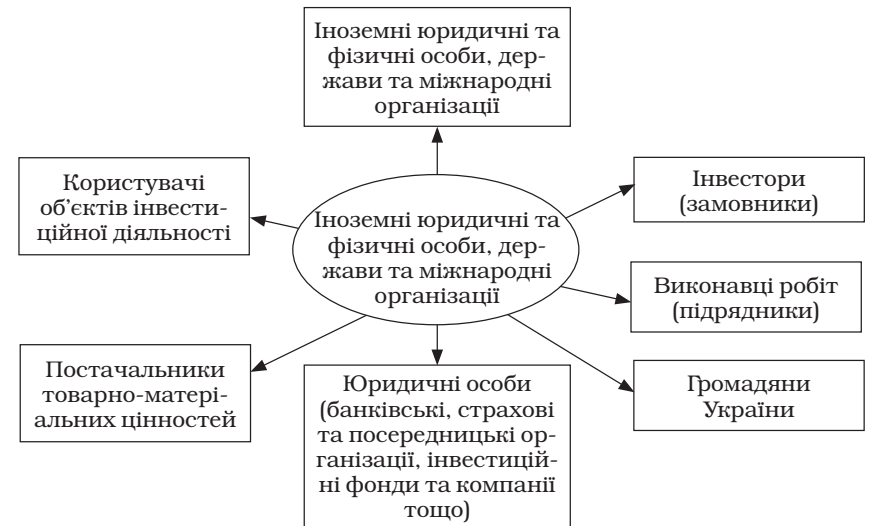


Рис. 12.1. Суб'єкти інвестиційної діяльності

Суб'єкти інвестиційної діяльності (рис. 12.1) незалежно від форм власності та господарювання мають рівні права в здійсненні цієї діяльності, визначають цілі, напрямки, види та обсяги інвестицій незалежно і самостійно, залучають для їх реалізації будь-яких учасників інвестиційної діяльності, часто організовуючи конкурси та торги.

Суб'єкти інвестиційної діяльності діють в інвестиційній сфері, де здійснюється практична реалізація інвестицій. До складу інвестиційної сфери включаються: сфера капітального будівництва, екологічна сфера, інноваційна сфера, сфера обігу фінансового капіталу і реалізації майнових прав суб'єктів інвестиційної діяльності.

Об'єктом інвестиційної діяльності може бути будь-яке майно. Перелік об'єктів поданий на рис. 12.2.

Основною метою інвестиційної діяльності є забезпечення найбільш ефективних шляхів реалізації інвестиційної стратегії фірми чи підприємства на окремих етапах їх розвитку.

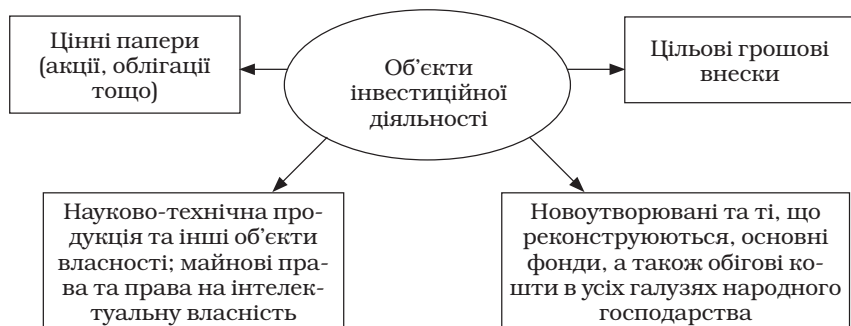


Рис. 12.2. Об'єкти інвестиційної діяльності

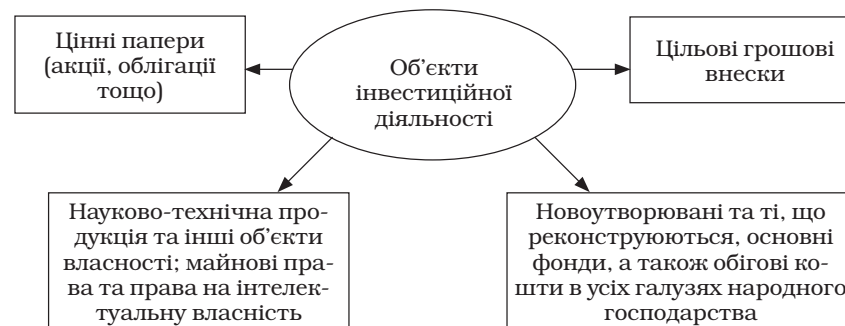


Рис. 12.2. Об'єкти інвестиційної діяльності

Класифікація інвестицій

І. Бланк пропонує найбільш комплексну класифікацію інвестицій (табл. 12.1).

Залежно від напрямів здійснення інвестиційної діяльності виділяють:

1) *інтелектуальні інвестиції* – придбання ліцензій, патентів, програмних продуктів; фінансування наукових розробок; підготовка та перепідготовка фахівців;

2) *ануїтет* – інвестиції, які приносять вкладнику певний дохід через регулярні проміжки часу. Передусім це вкладення коштів у страхові та пенсійні фонди.

Фінансові інвестиції – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості капіталу або отримання інших вигод для інвестора.

До фінансових інвестицій відносяться інвестиції в:

- акції;
- облігації;
- депозитні сертифікати;
- казначейські зобов'язання;
- інші цінні папери;
- капітал інших підприємств.

Класифікація інвестицій

І. Бланк пропонує найбільш комплексну класифікацію інвестицій (табл. 12.1).

Залежно від напрямів здійснення інвестиційної діяльності виділяють:

1) *інтелектуальні інвестиції* – придбання ліцензій, патентів, програмних продуктів; фінансування наукових розробок; підготовка та перепідготовка фахівців;

2) *ануїтет* – інвестиції, які приносять вкладнику певний дохід через регулярні проміжки часу. Передусім це вкладення коштів у страхові та пенсійні фонди.

Фінансові інвестиції – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості капіталу або отримання інших вигод для інвестора.

До фінансових інвестицій відносяться інвестиції в:

- акції;
- облігації;
- депозитні сертифікати;
- казначейські зобов'язання;
- інші цінні папери;
- капітал інших підприємств.

Таблиця 12.1

Класифікація інвестицій

Класифікаційні ознаки	Види інвестицій	Характеристика
1	2	3
1. За об'єктами вкладення	Реальні	Вкладення коштів у реальні активи як матеріальні, так і нематеріальні, тобто виробництво, реконструкція, будівництво, модернізація певних потужностей, переоснащення виробництва.
	Фінансові	Вкладення коштів у різні фінансові інструменти, переважно у цінні папери
2. За рівнем ризику	Безризикові	Вкладання коштів у об'єкти інвестування, за якими відсутній реальний ризик втрати капіталу і майже гарантовано отримання розрахункової суми інвестиційного доходу
	Ризикові	Передбачає можливість втрати прибутку або всієї суми інвестованого капіталу
	Венчурні	Пов'язане з кредитуванням і фінансуванням науково-технічних розробок і винаходів, також характеризується найвищим ступенем ризику
3. За суб'єктами інвестування	Вітчизняні	Характеризують вкладення капіталу резидентами, тобто юридичними або фізичними особами, даної країни в об'єкти інвестування, які знаходяться на її території
	Іноземні	Передбачають вкладення капіталу нерезидентами в об'єкти (інструменти) інвестування даної країни
4. За характером участі в інвестуванні	Прямі	Передбачають пряму участь інвестора у виборі об'єктів інвестування і вкладення капіталу. Вони здійснюються шляхом безпосереднього вкладення капіталу до статутних капіталів інших підприємств. Пряме інвестування здійснюють в основному досвідчені інвестори, які повністю проінформовані про об'єкти інвестування
	Непрямі (портфельні)	Передбачають вкладення капіталу інвестора, опосередковане іншими особами (фінансовими посередниками)

Таблиця 12.1

Класифікація інвестицій

Класифікаційні ознаки	Види інвестицій	Характеристика
1	2	3
1. За об'єктами вкладення	Реальні	Вкладення коштів у реальні активи як матеріальні, так і нематеріальні, тобто виробництво, реконструкція, будівництво, модернізація певних потужностей, переоснащення виробництва.
	Фінансові	Вкладення коштів у різні фінансові інструменти, переважно у цінні папери
2. За рівнем ризику	Безризикові	Вкладання коштів у об'єкти інвестування, за якими відсутній реальний ризик втрати капіталу і майже гарантовано отримання розрахункової суми інвестиційного доходу
	Ризикові	Передбачає можливість втрати прибутку або всієї суми інвестованого капіталу
	Венчурні	Пов'язане з кредитуванням і фінансуванням науково-технічних розробок і винаходів, також характеризується найвищим ступенем ризику
3. За суб'єктами інвестування	Вітчизняні	Характеризують вкладення капіталу резидентами, тобто юридичними або фізичними особами, даної країни в об'єкти інвестування, які знаходяться на її території
	Іноземні	Передбачають вкладення капіталу нерезидентами в об'єкти (інструменти) інвестування даної країни
4. За характером участі в інвестуванні	Прямі	Передбачають пряму участь інвестора у виборі об'єктів інвестування і вкладення капіталу. Вони здійснюються шляхом безпосереднього вкладення капіталу до статутних капіталів інших підприємств. Пряме інвестування здійснюють в основному досвідчені інвестори, які повністю проінформовані про об'єкти інвестування
	Непрямі (портфельні)	Передбачають вкладення капіталу інвестора, опосередковане іншими особами (фінансовими посередниками)

Продовження табл. 12.1

Класифікаційні ознаки	Види інвестицій	Характеристика
1	2	3
5. За періодом інвестування	Короткострокові	Характеризують вкладення капіталу на період до одного року (короткострокові депозитні вклади, векселі, короткострокові облігації)
	Довгострокові	Характеризують вкладення капіталу на період більше одного року (реальні інвестиції, пов'язані з процесом виробництва)
6. За формами власності капіталу, що інвестується	Приватні	Характеризують вкладення коштів фізичних і юридичних осіб
	Державні	Характеризують вкладення капіталу державних підприємств, а також коштів державного бюджету різних рівнів і державних позабюджетних фондів
	Іноземні	Характеризують вкладення іноземних інвесторів з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту
	Спільні	Характеризують вкладення капіталу державних підприємств та іноземних інвесторів

Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції на строк, що не перевищує одного року, та які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. Серед поточних фінансових інвестицій розрізняють еквіваленти грошових коштів та інші поточні фінансові інвестиції.

До еквівалентів грошових коштів відносяться:

- високоліквідні цінні папери, що характеризуються низькою доходністю і високою надійністю;
- цінні папери, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент з мінімальною (або без неї) втратою вартості;
- цінні папери, які мають практично постійну ринкову вартість (в основному придбаваються як страховий резерв готівки).

Інші поточні фінансові інвестиції можуть:

- обертатися на активному ринку;

Продовження табл. 12.1

Класифікаційні ознаки	Види інвестицій	Характеристика
1	2	3
5. За періодом інвестування	Короткострокові	Характеризують вкладення капіталу на період до одного року (короткострокові депозитні вклади, векселі, короткострокові облігації)
	Довгострокові	Характеризують вкладення капіталу на період більше одного року (реальні інвестиції, пов'язані з процесом виробництва)
6. За формами власності капіталу, що інвестується	Приватні	Характеризують вкладення коштів фізичних і юридичних осіб
	Державні	Характеризують вкладення капіталу державних підприємств, а також коштів державного бюджету різних рівнів і державних позабюджетних фондів
	Іноземні	Характеризують вкладення іноземних інвесторів з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту
	Спільні	Характеризують вкладення капіталу державних підприємств та іноземних інвесторів

Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції на строк, що не перевищує одного року, та які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. Серед поточних фінансових інвестицій розрізняють еквіваленти грошових коштів та інші поточні фінансові інвестиції.

До еквівалентів грошових коштів відносяться:

- високоліквідні цінні папери, що характеризуються низькою доходністю і високою надійністю;
- цінні папери, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент з мінімальною (або без неї) втратою вартості;
- цінні папери, які мають практично постійну ринкову вартість (в основному придбаваються як страховий резерв готівки).

Інші поточні фінансові інвестиції можуть:

- обертатися на активному ринку;

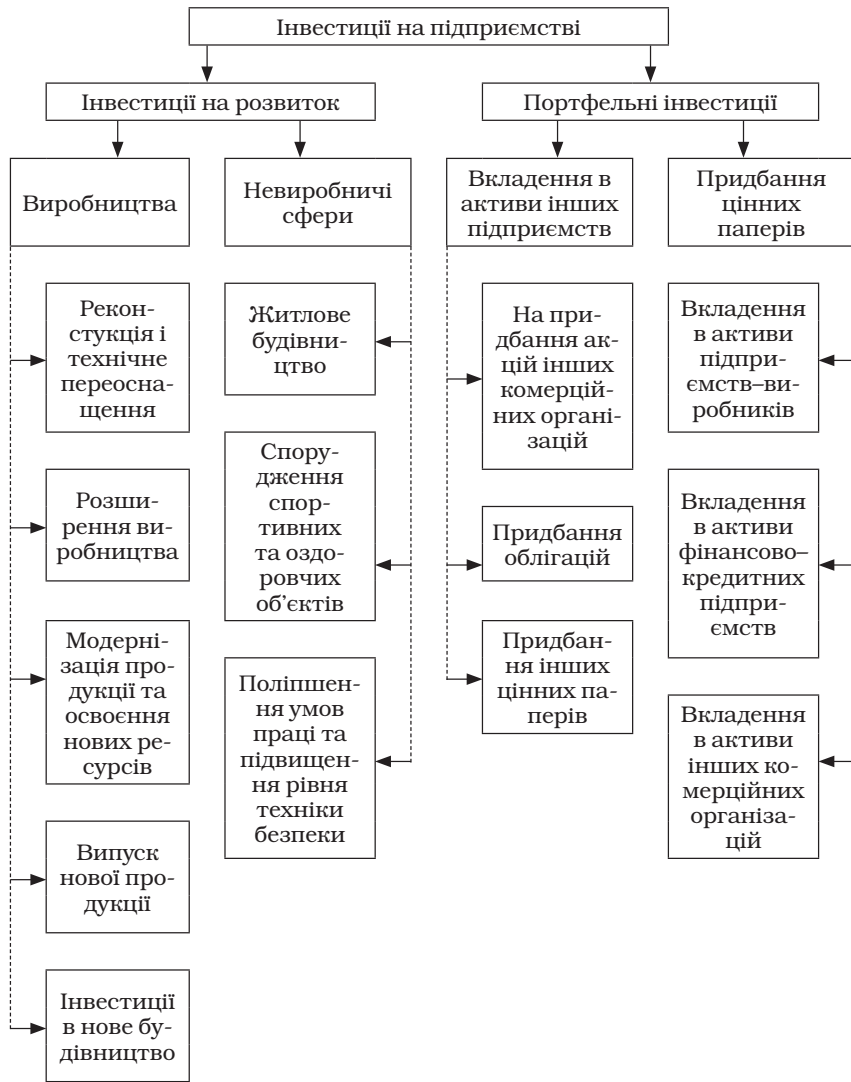


Рис. 12.3. Класифікація інвестицій на підприємстві

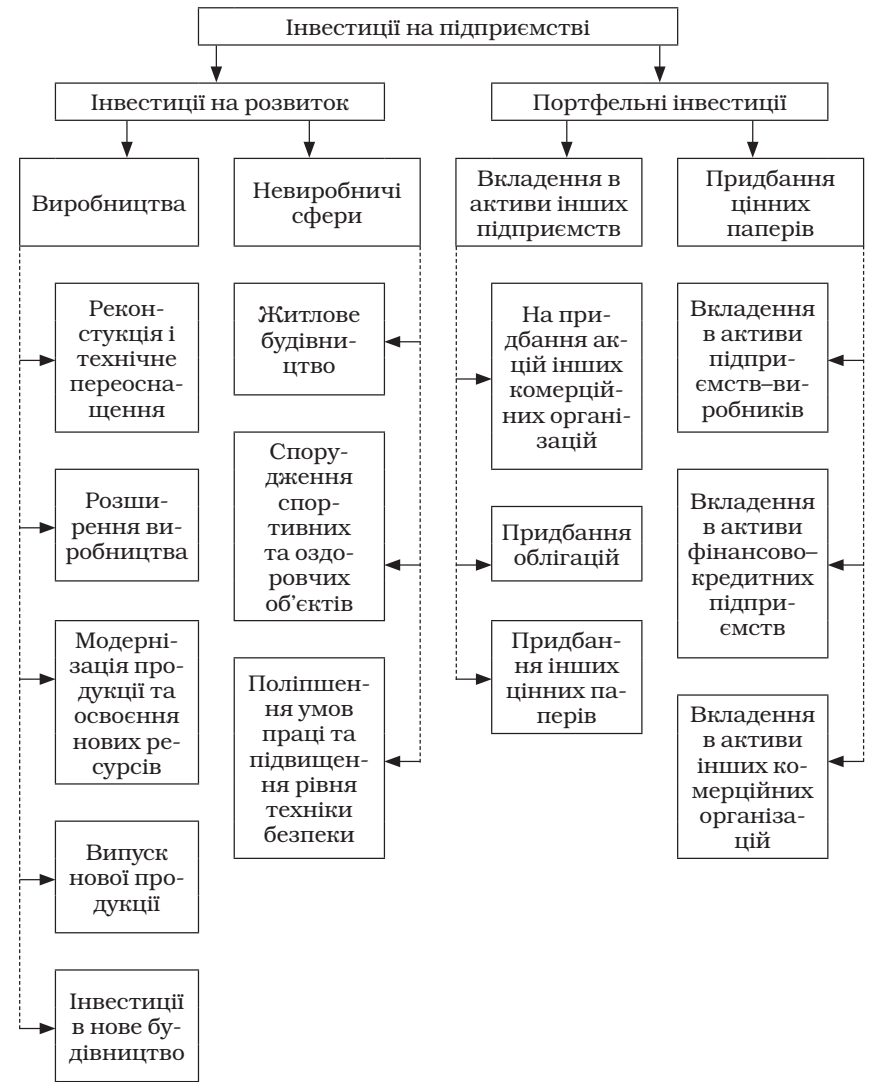


Рис. 12.3. Класифікація інвестицій на підприємстві

- бути вільно реалізовані з незначною втратою вартості;
- мати строк обігу в межах року або придбаваються з метою перепродажу незалежно від виду інвестиції;
- приносити дохід у вигляді відсотків або за рахунок різниці між покупною та продажною цінами при перепродажу.

Довгострокові фінансові інвестиції – це інвестиції строком погашення більше одного року, а також інвестиції, які не можуть бути вільно реалізованими в будь-який момент.

12.2. Нормативно-правове і фінансове регулювання інвестиційної діяльності

Інвестування є складним видом діяльності, в процесі якої потрібно зважити всі за і проти інвестиційних вкладень, чи є вони доцільними і яку користь від них отримає підприємство. Серед основних документів, які регулюють облік на підприємствах, є національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Визначення поняття «інвестиційна діяльність» подано у П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» і тут же описано, як саме відбувається рух грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності. Також які саме статті «Звіту про рух грошових коштів» відображають суми грошових надходжень і в результаті яких подій це відбувається.

Інвестиційна діяльність крім П(С)БО регулюється багатьма іншими законами, в яких визначаються і пояснюються основні аспекти, які потрібно знати під час вирішення проблем, що виникають в ході обліку інвестиційної діяльності. Найголовнішими з них є Закони України «Про інвестиційну діяльність» і «Про іноземні інвестиції». В першому нормативному акті зазначаються всі умови проведення інвестиційного процесу на території України. Тут визначено, який саме вид діяльності можна назвати інвестиційною діяльністю, хто є її суб'єктами і які права вони мають, які обов'язки повинні виконувати. Даний закон спрямований на забезпечення рівних прав і захисту всіх суб'єктів інвестиційної діяльності.

В Господарському кодексі України обґрунтовуються доцільність інвестицій в інноваційну діяльність і форми такого інвестування. Також тут ідеться про підприємства з іноземними інвестиціями.

- бути вільно реалізовані з незначною втратою вартості;
- мати строк обігу в межах року або придбаваються з метою перепродажу незалежно від виду інвестиції;
- приносити дохід у вигляді відсотків або за рахунок різниці між покупною та продажною цінами при перепродажу.

Довгострокові фінансові інвестиції – це інвестиції строком погашення більше одного року, а також інвестиції, які не можуть бути вільно реалізованими в будь-який момент.

12.2. Нормативно-правове і фінансове регулювання інвестиційної діяльності

Інвестування є складним видом діяльності, в процесі якої потрібно зважити всі за і проти інвестиційних вкладень, чи є вони доцільними і яку користь від них отримає підприємство. Серед основних документів, які регулюють облік на підприємствах, є національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Визначення поняття «інвестиційна діяльність» подано у П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» і тут же описано, як саме відбувається рух грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності. Також які саме статті «Звіту про рух грошових коштів» відображають суми грошових надходжень і в результаті яких подій це відбувається.

Інвестиційна діяльність крім П(С)БО регулюється багатьма іншими законами, в яких визначаються і пояснюються основні аспекти, які потрібно знати під час вирішення проблем, що виникають в ході обліку інвестиційної діяльності. Найголовнішими з них є Закони України «Про інвестиційну діяльність» і «Про іноземні інвестиції». В першому нормативному акті зазначаються всі умови проведення інвестиційного процесу на території України. Тут визначено, який саме вид діяльності можна назвати інвестиційною діяльністю, хто є її суб'єктами і які права вони мають, які обов'язки повинні виконувати. Даний закон спрямований на забезпечення рівних прав і захисту всіх суб'єктів інвестиційної діяльності.

В Господарському кодексі України обґрунтовуються доцільність інвестицій в інноваційну діяльність і форми такого інвестування. Також тут ідеться про підприємства з іноземними інвестиціями.

В Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій зазначено, що рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» призначений для обліку поточних фінансових інвестицій, а рахунок 15 «Капітальні інвестиції» використовується для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. Також тут передбачено, що облік доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, ведеться на рахунку 74 «Інші доходи», який має певні субрахунки.

12.3. Первинний облік фінансових інвестицій

Умовно весь документообіг з фінансових інвестицій можна поділити:

- 1) надходження фінансових інвестицій;
- 2) переоцінка фінансових інвестицій;
- 3) нарахування та одержання відсотків за інвестиціями;
- 4) погашення і реалізація фінансових інвестицій.

Відповідно до цього кожний етап обліку буде оформлюватися документами, які складаються відповідно до змісту господарської операції.

При придбанні, перепродажу цінних паперів з каси або поточного рахунку підставою для здійснення записів в бухгалтерському обліку є прибутковий касовий ордер чи виписка банку. Якщо вартість придбаних (перепроданих) цінних паперів (таких як облігації та інші аналогічні цінні папери) вища або нижча від їх номінальної вартості, додатково складається довідка бухгалтерії, в якій зазначається списання або донарахування частини різниці між купівельною та номінальною вартістю (по розрахунку) цінного паперу.

За кожним пакетом придбаних цінних паперів в 2-х примірниках складається реєстр, який повинен мати наступні *обов'язкові реквізити*:

- найменування емітента;
- номінальну ціну цінного паперу;
- купівельну вартість;
- номер, серію тощо;

В Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій зазначено, що рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» призначений для обліку поточних фінансових інвестицій, а рахунок 15 «Капітальні інвестиції» використовується для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. Також тут передбачено, що облік доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, ведеться на рахунку 74 «Інші доходи», який має певні субрахунки.

12.3. Первинний облік фінансових інвестицій

Умовно весь документообіг з фінансових інвестицій можна поділити:

- 1) надходження фінансових інвестицій;
- 2) переоцінка фінансових інвестицій;
- 3) нарахування та одержання відсотків за інвестиціями;
- 4) погашення і реалізація фінансових інвестицій.

Відповідно до цього кожний етап обліку буде оформлюватися документами, які складаються відповідно до змісту господарської операції.

При придбанні, перепродажу цінних паперів з каси або поточного рахунку підставою для здійснення записів в бухгалтерському обліку є прибутковий касовий ордер чи виписка банку. Якщо вартість придбаних (перепроданих) цінних паперів (таких як облігації та інші аналогічні цінні папери) вища або нижча від їх номінальної вартості, додатково складається довідка бухгалтерії, в якій зазначається списання або донарахування частини різниці між купівельною та номінальною вартістю (по розрахунку) цінного паперу.

За кожним пакетом придбаних цінних паперів в 2-х примірниках складається реєстр, який повинен мати наступні *обов'язкові реквізити*:

- найменування емітента;
- номінальну ціну цінного паперу;
- купівельну вартість;
- номер, серію тощо;

- загальну кількість;
- дату купівлі;
- дату продажу.

12.4. Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій

Бухгалтерський облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів ведеться на *рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції»*. За дебетом рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом, зменшення їх вартості та вибуття (рис. 12.8).

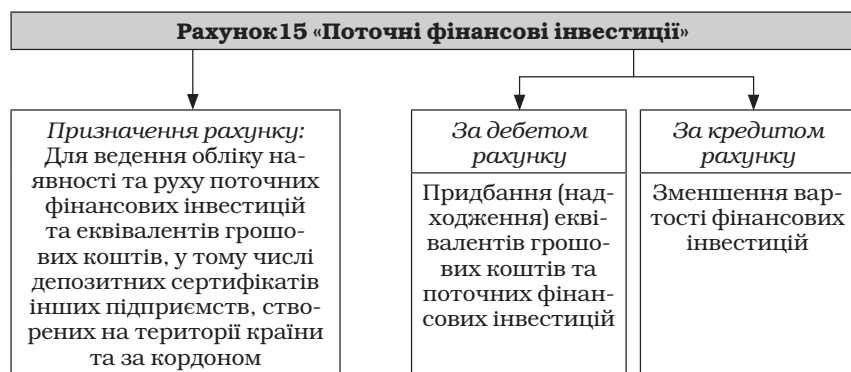


Рис. 12.4. Призначення та побудова рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції»

Рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» має такі субрахунки: 351 «Еквіваленти грошових коштів»; 352 «інші поточні фінансові інвестиції».

Для обліку довгострокових інвестицій використовується *рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»*. Рахунок призначений

- загальну кількість;
- дату купівлі;
- дату продажу.

12.4. Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій

Бухгалтерський облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів ведеться на *рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції»*. За дебетом рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом, зменшення їх вартості та вибуття (рис. 12.8).

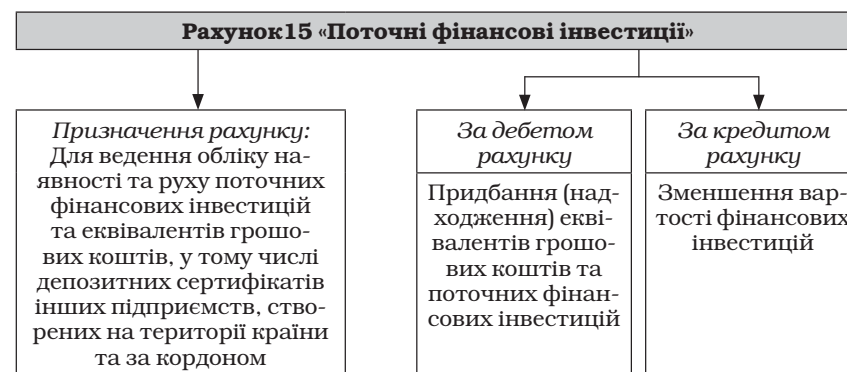


Рис. 12.4. Призначення та побудова рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції»

Рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції» має такі субрахунки: 351 «Еквіваленти грошових коштів»; 352 «інші поточні фінансові інвестиції».

Для обліку довгострокових інвестицій використовується *рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»*. Рахунок призначений

для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном (рис. 12.9).

За дебетом рахунка відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

- 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;
- 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
- 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

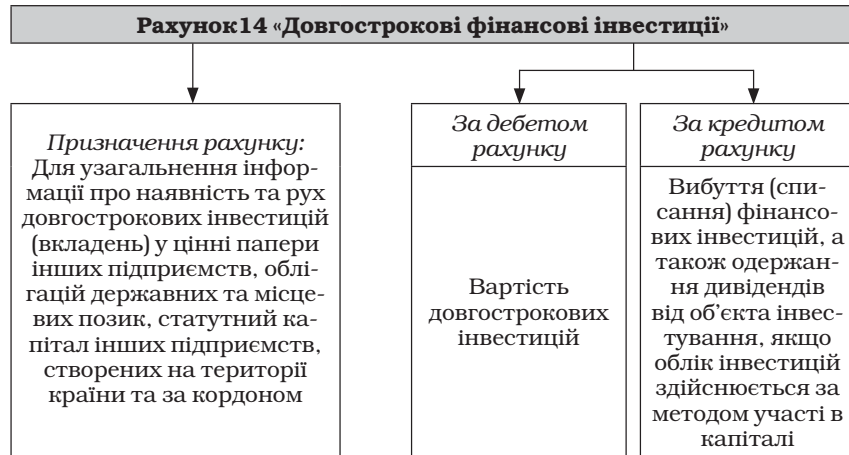


Рис. 12.5. Призначення та побудова рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Пов'язані сторони – це особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових та оперативних рішень іншою стороною.

Аналітичний облік здійснюється за видами фінансових інвестицій та об'єктами інвестування. При цьому повинна забезпечу-

для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном (рис. 12.9).

За дебетом рахунка відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

- 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;
- 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
- 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

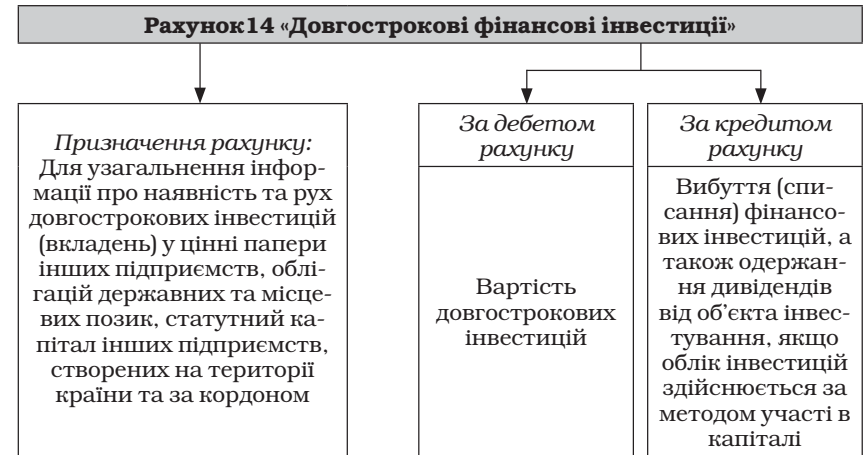


Рис. 12.5. Призначення та побудова рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Пов'язані сторони – це особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових та оперативних рішень іншою стороною.

Аналітичний облік здійснюється за видами фінансових інвестицій та об'єктами інвестування. При цьому повинна забезпечу-

ватись можливість отримання інформації про фінансові вкладення в об'єкти як на території України, так і за кордоном.

Аналітичний облік цінних паперів:

- *Акції* – за акціонерними товариствами та видами акцій із зазначенням номінальної та фактичної (облікової) вартості.
- *Акції іноземних акціонерних товариств* – за акціонерними товариствами та видами акцій в гривнях та в іноземній валюті, в якій вони випущені.
- *Депозитні сертифікати* – за уставами банків та строків відшкодування грошових коштів.
- *Облігації* – за строками, видами та емітентами, із забезпеченням можливості одержання даних про фінансові вкладення в країні і за кордоном, а також у національній та іноземній валюті.

Аналітичний облік ощадних сертифікатів ведуть за банками, які видали сертифікати.

Таблиця 12.2

Кореспонденції рахунків з придбання фінансових інвестицій

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Придбано поточні фінансові інвестиції за готівку в сумі 10000 грн	35 «Поточні фінансові інвестиції»	301 «Каса в національній валюті»
2.	Придбано поточні фінансові інвестиції за рахунок коштів на рахунок в банку в сумі 12000 грн	35 «Поточні фінансові інвестиції»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
3.	Придбано поточні фінансові інвестиції в рахунок погашення заборгованості покупців та замовників (оцінка на попередню звітну дату 5000 грн)	35 «Поточні фінансові інвестиції»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
4.	Придбано поточні фінансові інвестиції в рахунок погашення дебіторської заборгованості (теперішня вартість 16000 грн)	35 «Поточні фінансові інвестиції»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»

ватись можливість отримання інформації про фінансові вкладення в об'єкти як на території України, так і за кордоном.

Аналітичний облік цінних паперів:

- *Акції* – за акціонерними товариствами та видами акцій із зазначенням номінальної та фактичної (облікової) вартості.
- *Акції іноземних акціонерних товариств* – за акціонерними товариствами та видами акцій в гривнях та в іноземній валюті, в якій вони випущені.
- *Депозитні сертифікати* – за уставами банків та строків відшкодування грошових коштів.
- *Облігації* – за строками, видами та емітентами, із забезпеченням можливості одержання даних про фінансові вкладення в країні і за кордоном, а також у національній та іноземній валюті.

Аналітичний облік ощадних сертифікатів ведуть за банками, які видали сертифікати.

Таблиця 12.2

Кореспонденції рахунків з придбання фінансових інвестицій

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Придбано поточні фінансові інвестиції за готівку в сумі 10000 грн	35 «Поточні фінансові інвестиції»	301 «Каса в національній валюті»
2.	Придбано поточні фінансові інвестиції за рахунок коштів на рахунок в банку в сумі 12000 грн	35 «Поточні фінансові інвестиції»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
3.	Придбано поточні фінансові інвестиції в рахунок погашення заборгованості покупців та замовників (оцінка на попередню звітну дату 5000 грн)	35 «Поточні фінансові інвестиції»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
4.	Придбано поточні фінансові інвестиції в рахунок погашення дебіторської заборгованості (теперішня вартість 16000 грн)	35 «Поточні фінансові інвестиції»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»

Продовження табл. 12.2

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
5.	Отримано поточні фінансові інвестиції як внесок до статутного капіталу в сумі 70000 грн	35 «Поточні фінансові інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
6.	Придбана частка (80%) у статутному капіталі підприємства шляхом перерахування грошових коштів з поточного рахунку в сумі 80000 грн	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
7.	Придбана частка (15%) у статутному капіталі підприємства, яке є пов'язаною стороною, шляхом перерахування коштів з поточного рахунку в сумі 50000 грн	142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
8.	Придбана частина (10%) у статутному капіталі підприємства, яке не є пов'язаною стороною, шляхом передачі довгострокового векселя, теперішня вартість якого 32000 грн	143 «Інвестиції не пов'язаним сторонам»	162 «Довгострокові векселі одержані»
	Придбання довгострокових облігацій за грошові кошти в сумі 100000 грн	143 «Інвестиції не пов'язаним сторонам»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
9.	Комісійна винагорода 10% включена до собівартості придбаних облігацій	143 «Інвестиції не пов'язаним сторонам»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
10.	Придбання акцій, які вільно котируются на ринку (менше 5% участі, непов'язана сторона) з метою перепродажу за рахунок короткострокових депозитних сертифікатів, справедлива вартість яких 25000 грн	352 «Інші поточні фінансові інвестиції»	351 «Еквіваленти грошових коштів»

Продовження табл. 12.2

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
5.	Отримано поточні фінансові інвестиції як внесок до статутного капіталу в сумі 70000 грн	35 «Поточні фінансові інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»
6.	Придбана частка (80%) у статутному капіталі підприємства шляхом перерахування грошових коштів з поточного рахунку в сумі 80000 грн	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
7.	Придбана частка (15%) у статутному капіталі підприємства, яке є пов'язаною стороною, шляхом перерахування коштів з поточного рахунку в сумі 50000 грн	142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
8.	Придбана частина (10%) у статутному капіталі підприємства, яке не є пов'язаною стороною, шляхом передачі довгострокового векселя, теперішня вартість якого 32000 грн	143 «Інвестиції не пов'язаним сторонам»	162 «Довгострокові векселі одержані»
	Придбання довгострокових облігацій за грошові кошти в сумі 100000 грн	143 «Інвестиції не пов'язаним сторонам»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
9.	Комісійна винагорода 10% включена до собівартості придбаних облігацій	143 «Інвестиції не пов'язаним сторонам»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
10.	Придбання акцій, які вільно котируются на ринку (менше 5% участі, непов'язана сторона) з метою перепродажу за рахунок короткострокових депозитних сертифікатів, справедлива вартість яких 25000 грн	352 «Інші поточні фінансові інвестиції»	351 «Еквіваленти грошових коштів»

Продовження табл. 12.2

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
11.	Придбання довгострокових фінансових інвестицій у торговця цінними паперами шляхом передачі поточних фінансових інвестицій за ринковою вартістю 30000 грн	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»
	Списання балансової вартістю переданих фінансових інвестицій (оцінка на попередню звітну дату 40000 грн)	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	352 «Інші поточні фінансові інвестиції»
12.	Придбання довгострокових фінансових інвестицій шляхом внеску товарів до статутного фонду іншого підприємства (справедлива вартість переданих товарів 60000 грн)	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	702 «Дохід від реалізації товарів»
	Списання собівартості переданих товарів 30000 грн	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»
13.	Придбання довгострокових фінансових інвестицій шляхом внеску готової продукції до статутного фонду іншого підприємства (справедлива вартість переданих товарів 30000 грн)	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
	Списання собівартості переданої готової продукції 20000 грн	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»

Контрольні запитання

1. Чому, на вашу думку, методи обліку фінансових інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства однакові?
2. В чому полягає суть методу амортизованої собівартості фінансових інвестицій виходячи тільки з його назви?
3. Обґрунтуйте основні відмінності капітальних і фінансових інвестицій.

Продовження табл. 12.2

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
11.	Придбання довгострокових фінансових інвестицій у торговця цінними паперами шляхом передачі поточних фінансових інвестицій за ринковою вартістю 30000 грн	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»
	Списання балансової вартістю переданих фінансових інвестицій (оцінка на попередню звітну дату 40000 грн)	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	352 «Інші поточні фінансові інвестиції»
12.	Придбання довгострокових фінансових інвестицій шляхом внеску товарів до статутного фонду іншого підприємства (справедлива вартість переданих товарів 60000 грн)	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	702 «Дохід від реалізації товарів»
	Списання собівартості переданих товарів 30000 грн	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»
13.	Придбання довгострокових фінансових інвестицій шляхом внеску готової продукції до статутного фонду іншого підприємства (справедлива вартість переданих товарів 30000 грн)	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
	Списання собівартості переданої готової продукції 20000 грн	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»

Контрольні запитання

1. Чому, на вашу думку, методи обліку фінансових інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства однакові?
2. В чому полягає суть методу амортизованої собівартості фінансових інвестицій виходячи тільки з його назви?
3. Обґрунтуйте основні відмінності капітальних і фінансових інвестицій.

ТЕМА 13 ОБЛІК ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Питання до розгляду

- 13.1. Економічна суть категорії «доходи».
- 13.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік доходів.
- 13.3. Економічна суть фінансових результатів.
- 13.4. Відображення фінансових результатів на рахунках бухгалтерського обліку.

Ключові терміни: дохід, дохід від реалізації продукції, операційний дохід, дохід від участі в капіталі, надзвичайний дохід, фінансовий результат, прибуток, збиток.

Первинні та інші документи: документи з обліку запасів, основних засобів, розрахунки та довідки бухгалтерії, інші.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996–XIV.
2. «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.11.99 р. №291.
3. Закон України «Про страхування»
4. Наказ «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і запасів» № 193.
5. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений Наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87.
6. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», затверджений Наказом МФУ від 31.03.99р.№ 87
7. П(С)БО 15 «Дохід» затверджений Наказом МФУ від 14.11.99 р. № 290

ТЕМА 13 ОБЛІК ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Питання до розгляду

- 13.1. Економічна суть категорії «доходи».
- 13.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік доходів.
- 13.3. Економічна суть фінансових результатів.
- 13.4. Відображення фінансових результатів на рахунках бухгалтерського обліку.

Ключові терміни: дохід, дохід від реалізації продукції, операційний дохід, дохід від участі в капіталі, надзвичайний дохід, фінансовий результат, прибуток, збиток.

Первинні та інші документи: документи з обліку запасів, основних засобів, розрахунки та довідки бухгалтерії, інші.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996–XIV.
2. «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.11.99 р. №291.
3. Закон України «Про страхування»
4. Наказ «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і запасів» № 193.
5. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений Наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87.
6. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», затверджений Наказом МФУ від 31.03.99р.№ 87
7. П(С)БО 15 «Дохід» затверджений Наказом МФУ від 14.11.99 р. № 290

8. П(С)БО 16 «Витрати», затверджений Наказом МФУ від 31.12.99р. № 318

9. П(С)БО 17 «Податок на прибуток», затверджений Наказом МФУ від 31.12.2000р. № 353

10. П(С)БО 14 «Оренда», затверджений Наказом МФУ від 28.07.2000 р. № 181

11. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджений Наказом МФУ від 10.08.2000р. № 193

12. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджений Наказом МФУ від 25.02.2000 р. № 39

13. П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», затверджений Наказом МФУ від 19.05.2005 р. № 412

14. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI.

13.1. Економічна суть категорії «доходи»

Видатний французький економіст Жан Батист Сей вважав, що дохід підприємця складається з двох частин:

- промислового доходу, який акумульований з допомогою часу, виробництва та заощадливості;
- підприємницького доходу, який формується як винагорода за промислові здібності, талант, дух порядку та управління.

Дохід – це не що інше, як виручка від діяльності підприємства без вирахування знижок, повернення товарів, податків.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», доходи підприємства класифікують за різними ознаками. Для визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

- реалізація продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу;
- надання послуг, виконання робіт;
- використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства (або операції, які її забезпечують чи виникають внаслідок здійснення такої діяльності).

8. П(С)БО 16 «Витрати», затверджений Наказом МФУ від 31.12.99р. № 318

9. П(С)БО 17 «Податок на прибуток», затверджений Наказом МФУ від 31.12.2000р. № 353

10. П(С)БО 14 «Оренда», затверджений Наказом МФУ від 28.07.2000 р. № 181

11. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджений Наказом МФУ від 10.08.2000р. № 193

12. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджений Наказом МФУ від 25.02.2000 р. № 39

13. П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», затверджений Наказом МФУ від 19.05.2005 р. № 412

14. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI.

13.1. Економічна суть категорії «доходи»

Видатний французький економіст Жан Батист Сей вважав, що дохід підприємця складається з двох частин:

- промислового доходу, який акумульований з допомогою часу, виробництва та заощадливості;
- підприємницького доходу, який формується як винагорода за промислові здібності, талант, дух порядку та управління.

Дохід – це не що інше, як виручка від діяльності підприємства без вирахування знижок, повернення товарів, податків.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», доходи підприємства класифікують за різними ознаками. Для визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

- реалізація продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу;
- надання послуг, виконання робіт;
- використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства (або операції, які її забезпечують чи виникають внаслідок здійснення такої діяльності).

Одним із різновидів звичайної діяльності є операційна діяльність – це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

До основної діяльності відносять операцій, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу.

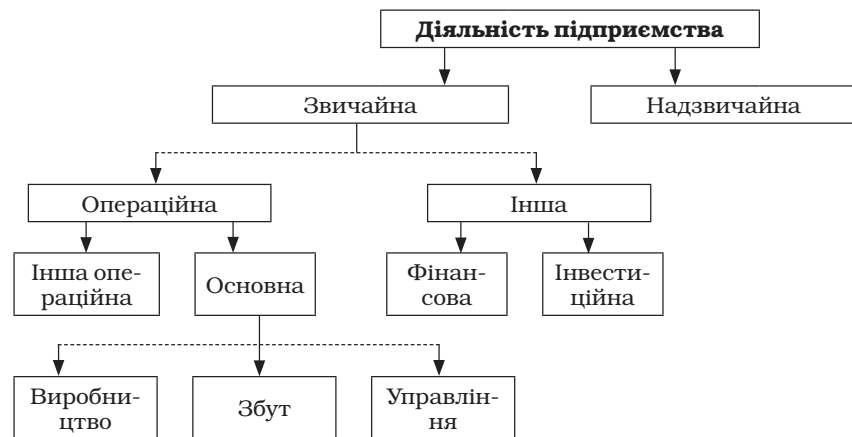


Рис. 13.1. Класифікація доходів за видами діяльності

Інвестиційна діяльність пов'язана із здійсненням операцій з придбання і реалізації тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність призводить до зміни розміру та складу власного й позикового капіталу підприємства.

Надзвичайна діяльність – це подія або операція, яка чітко відрізняється від звичайної, та не очікується, що вона буде повторюватися періодично в кожному наступному звітному періоді.

Для відображення у Звіті про фінансові результати доходи класифікують за наступними групами:

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

Одним із різновидів звичайної діяльності є операційна діяльність – це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

До основної діяльності відносять операцій, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу.

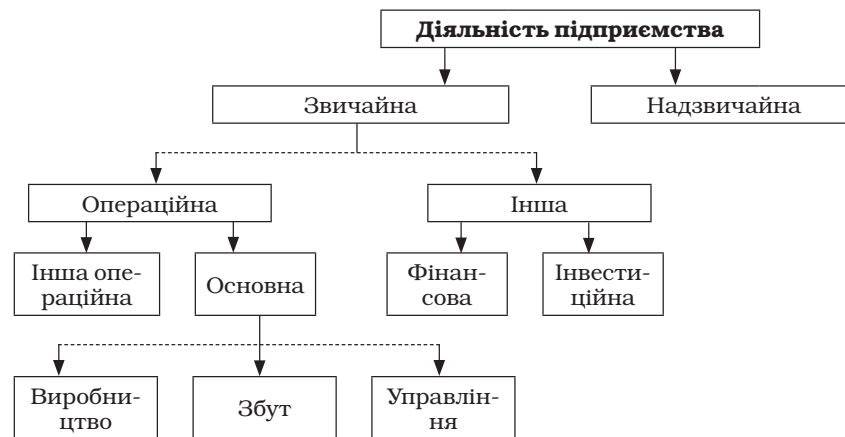


Рис. 13.1. Класифікація доходів за видами діяльності

Інвестиційна діяльність пов'язана із здійсненням операцій з придбання і реалізації тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність призводить до зміни розміру та складу власного й позикового капіталу підприємства.

Надзвичайна діяльність – це подія або операція, яка чітко відрізняється від звичайної, та не очікується, що вона буде повторюватися періодично в кожному наступному звітному періоді.

Для відображення у Звіті про фінансові результати доходи класифікують за наступними групами:

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

- фінансові доходи;
- інші доходи;
- надзвичайні доходи.

13.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік доходів підприємства

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій у робочому плані призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності».

На рахунках класу 7 протягом звітного року по кредиту відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, по дебету – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунки 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід» призначені для відображення доходів від операційної діяльності, а рахунок 73 «Інші фінансові доходи» – доходів від фінансової діяльності.

Рахунок 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, пов'язаних передусім з інвестиційною діяльністю, та доходів, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною або фінансовою діяльністю.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством. Первинними документами з обліку доходів від реалізації є розрахунки (довідки) бухгалтерії.

У відповідності з національними стандартами бухгалтерський облік повинен забезпечити отримання інформації про доходи за видами діяльності.

До основної діяльності відносять операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг), які є визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу.

- фінансові доходи;
- інші доходи;
- надзвичайні доходи.

13.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік доходів підприємства

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій у робочому плані призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності».

На рахунках класу 7 протягом звітного року по кредиту відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, по дебету – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунки 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід» призначені для відображення доходів від операційної діяльності, а рахунок 73 «Інші фінансові доходи» – доходів від фінансової діяльності.

Рахунок 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, пов'язаних передусім з інвестиційною діяльністю, та доходів, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною або фінансовою діяльністю.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством. Первинними документами з обліку доходів від реалізації є розрахунки (довідки) бухгалтерії.

У відповідності з національними стандартами бухгалтерський облік повинен забезпечити отримання інформації про доходи за видами діяльності.

До основної діяльності відносять операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг), які є визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу.

Доходи, пов'язані з основною діяльністю підприємства, включають:

- дохід від реалізації готової продукції;
- дохід від реалізації, товарів;
- дохід від реалізації робіт, послуг.

Продаж (реалізація) готової продукції (товарів, робіт, послуг) обліковується на рахунок 70 «Доходи від реалізації». Характеристика цього рахунка в таблиці 13.1.

Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремих субрахунок.

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», «Накладна», «Акт приймання виконаних підрядних робіт».

Таблиця 13.1

Типові бухгалтерські проводки по рахунку 70 «Доходи від реалізації»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відвантажено покупцям продукцію, надано послуги (накладна)	36	701,703
2	Нараховано ПДВ на виручку від реалізації продукції (розрахунок бухгалтерії)	701,703	641
3	Відображено вартість поверненої покупцем продукції (рахунок)	704	36
4	При поверненні продукції корегується сума ПДВ (розрахунок бухгалтерії)	704	641
5	Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації (розрахунок бухгалтерії)	701,703	79
6	Отримано готівку за продану продукцію (прибутковий касовий ордер)	30	701,703
7	Отримано кошти на поточний рахунок в банк (виписка банку)	31	701,703
8	Видано заробітну плату готовою продукцією (розрахунково-платіжна відомість, накладна)	66	701

Доходи, пов'язані з основною діяльністю підприємства, включають:

- дохід від реалізації готової продукції;
- дохід від реалізації, товарів;
- дохід від реалізації робіт, послуг.

Продаж (реалізація) готової продукції (товарів, робіт, послуг) обліковується на рахунок 70 «Доходи від реалізації». Характеристика цього рахунка в таблиці 13.1.

Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремих субрахунок.

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», «Накладна», «Акт приймання виконаних підрядних робіт».

Таблиця 13.1

Типові бухгалтерські проводки по рахунку 70 «Доходи від реалізації»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відвантажено покупцям продукцію, надано послуги (накладна)	36	701,703
2	Нараховано ПДВ на виручку від реалізації продукції (розрахунок бухгалтерії)	701,703	641
3	Відображено вартість поверненої покупцем продукції (рахунок)	704	36
4	При поверненні продукції корегується сума ПДВ (розрахунок бухгалтерії)	704	641
5	Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації (розрахунок бухгалтерії)	701,703	79
6	Отримано готівку за продану продукцію (прибутковий касовий ордер)	30	701,703
7	Отримано кошти на поточний рахунок в банк (виписка банку)	31	701,703
8	Видано заробітну плату готовою продукцією (розрахунково-платіжна відомість, накладна)	66	701

13.3. Економічна суть фінансових результатів

Кінцевим результатом діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта, не залежно від виду його діяльності чи форми власності, є отримання кінцевого фінансового результату, тобто прибутку.

Прибуток – це чистий дохід, який залишається в підприємства після відшкодувань усіх витрат, пов'язаних з виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності.

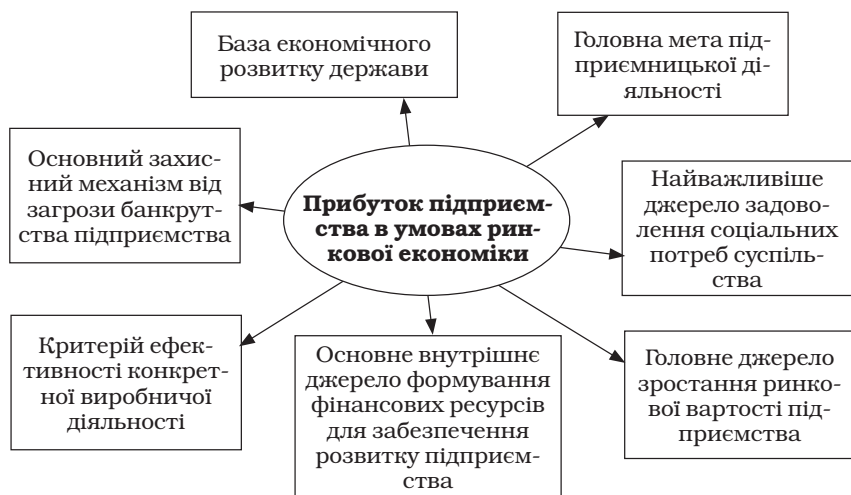


Рис. 13.2. Характеристика ролі прибутку підприємства в умовах ринкової економіки

Прибуток підприємства характеризується не тільки своєю багатоаспектною роллю, але і різноманіттям видів, у яких він виступає. Під загальним поняттям «прибуток» розуміють всілякі його різновиди. В узагальненому ж вигляді ми можемо провести систематизацію за найважливішими класифікаційними ознаками в таблиці 13.2:

13.3. Економічна суть фінансових результатів

Кінцевим результатом діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта, не залежно від виду його діяльності чи форми власності, є отримання кінцевого фінансового результату, тобто прибутку.

Прибуток – це чистий дохід, який залишається в підприємства після відшкодувань усіх витрат, пов'язаних з виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності.



Рис. 13.2. Характеристика ролі прибутку підприємства в умовах ринкової економіки

Прибуток підприємства характеризується не тільки своєю багатоаспектною роллю, але і різноманіттям видів, у яких він виступає. Під загальним поняттям «прибуток» розуміють всілякі його різновиди. В узагальненому ж вигляді ми можемо провести систематизацію за найважливішими класифікаційними ознаками в таблиці 13.2:

Таблиця 13.2

Систематизація видів прибутку підприємства за основними класифікаційними ознаками

Ознаки класифікації прибутку підприємства	Види прибутку за відповідними класифікаційними ознаками
1. Джерела формування прибутку використані в його обліку	<ul style="list-style-type: none"> • прибуток від реалізації продукції; • прибуток від реалізації майна; • прибуток від позареалізаційних операцій
2. Джерела формування прибутку за основними видами діяльності підприємства.	<ul style="list-style-type: none"> • прибуток від операційної діяльності; • прибуток від інвестиційної діяльності; • прибуток від фінансової діяльності
3. Склад елементів, що формують прибуток	<ul style="list-style-type: none"> • маржинальний прибуток; • балансовий чи валовий прибуток; • чистий прибуток
4. Характер оподаткування прибутку	<ul style="list-style-type: none"> • оподатковуваний прибуток; • прибуток, що не підлягає оподаткуванню
5. Характер інфляційного «очищення» прибутку	<ul style="list-style-type: none"> • прибуток номінальний; • прибуток реальний
6. Розглянутий період формування прибутку	<ul style="list-style-type: none"> • прибуток попереднього періоду; • прибуток звітного прибутку; • прибуток планового періоду
7. Регулярність формування прибутку	<ul style="list-style-type: none"> • регулярно формований прибуток; • спожитий (розподілений) прибуток
8. Характер використання прибутку	<ul style="list-style-type: none"> • капіталізований (нерозподілений) прибуток; • спожитий (розподілений) прибуток
9. Значення підсумкового результату господарювання	<ul style="list-style-type: none"> • позитивний прибуток; • негативний прибуток (збиток)

13.4. Відображення фінансових результатів на рахунках бухгалтерського обліку

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), то рахунок

Таблиця 13.2

Систематизація видів прибутку підприємства за основними класифікаційними ознаками

Ознаки класифікації прибутку підприємства	Види прибутку за відповідними класифікаційними ознаками
1. Джерела формування прибутку використані в його обліку	<ul style="list-style-type: none"> • прибуток від реалізації продукції; • прибуток від реалізації майна; • прибуток від позареалізаційних операцій
2. Джерела формування прибутку за основними видами діяльності підприємства.	<ul style="list-style-type: none"> • прибуток від операційної діяльності; • прибуток від інвестиційної діяльності; • прибуток від фінансової діяльності
3. Склад елементів, що формують прибуток	<ul style="list-style-type: none"> • маржинальний прибуток; • балансовий чи валовий прибуток; • чистий прибуток
4. Характер оподаткування прибутку	<ul style="list-style-type: none"> • оподатковуваний прибуток; • прибуток, що не підлягає оподаткуванню
5. Характер інфляційного «очищення» прибутку	<ul style="list-style-type: none"> • прибуток номінальний; • прибуток реальний
6. Розглянутий період формування прибутку	<ul style="list-style-type: none"> • прибуток попереднього періоду; • прибуток звітного прибутку; • прибуток планового періоду
7. Регулярність формування прибутку	<ul style="list-style-type: none"> • регулярно формований прибуток; • спожитий (розподілений) прибуток
8. Характер використання прибутку	<ul style="list-style-type: none"> • капіталізований (нерозподілений) прибуток; • спожитий (розподілений) прибуток
9. Значення підсумкового результату господарювання	<ul style="list-style-type: none"> • позитивний прибуток; • негативний прибуток (збиток)

13.4. Відображення фінансових результатів на рахунках бухгалтерського обліку

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), то рахунок

44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі. На рахунку 79 «Фінансові результати» обліковуються на окремих субрахунках результати основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності.

Виходячи із класифікації доходів і витрат за видами діяльності і функціями і побудована система рахунків бухгалтерського обліку для відображення формування фінансових результатів діяльності підприємства та визначення чистого доходу (прибутку) чи збитку звітного періоду, а також для складання Звіту про фінансові результати. Для узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати», який ведеться на підприємстві за субрахунками (таблиця 13.3):

791 «Результат основної діяльності»:

7911 «Результат реалізації готової продукції»;

7912 «Результат реалізації товарів, робіт, послуг»;

7913 «Результат іншої операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності»;

794 «Результат надзвичайних подій».

По кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Таблиця 13.3

Характеристика субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати»

№ суб-рахунку	Назва суб-рахунку	Характеристика
1	2	3
791	«Результат основної діяльності»	Призначений для визначення розміру прибутку (збитку) від основної діяльності підприємства. По кредиту субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів під реалізацією готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), а по

44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі. На рахунку 79 «Фінансові результати» обліковуються на окремих субрахунках результати основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності.

Виходячи із класифікації доходів і витрат за видами діяльності і функціями і побудована система рахунків бухгалтерського обліку для відображення формування фінансових результатів діяльності підприємства та визначення чистого доходу (прибутку) чи збитку звітного періоду, а також для складання Звіту про фінансові результати. Для узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати», який ведеться на підприємстві за субрахунками (таблиця 13.3):

791 «Результат основної діяльності»:

7911 «Результат реалізації готової продукції»;

7912 «Результат реалізації товарів, робіт, послуг»;

7913 «Результат іншої операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності»;

794 «Результат надзвичайних подій».

По кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Таблиця 13.3

Характеристика субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати»

№ суб-рахунку	Назва суб-рахунку	Характеристика
1	2	3
791	«Результат основної діяльності»	Призначений для визначення розміру прибутку (збитку) від основної діяльності підприємства. По кредиту субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів під реалізацією готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), а по

Продовження табл. 13.3

1	2	3
		дебету субрахунку відображається сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»). Шляхом порівняння на субрахунку 791 «Результат основної діяльності» кредитового обороту (загальна сума одержаних доходів від реалізації та інших операційний доход) з дебетовим оборотом (загальна сума операційних витрат з урахуванням суми податку на прибуток від звичайної діяльності) визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності підприємства. Визначену суму фінансового результату від основної діяльності списують на фінансово-результатний активно-пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
792	«Результат фінансових операцій»	Призначений для визначення розміру прибутку (збитку) від фінансових операцій підприємства. По кредиту субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків інших фінансових доходів, а по дебету – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати». Сальдо субрахунку наприкінці звітного періоду списують відповідним записами на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
793	«Результат іншої звичайної діяльності»	Призначений для визначення розміру прибутку (збитку) від іншої звичайної діяльності підприємства. По кредиту субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, а по дебету – списання витрат з рахунка 97 «Інші витрати». Сальдо субрахунку наприкінці звітного періоду списують відповідним записами на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Отриманий кінцевий фінансовий результат за результатами діяльності в кінці звітного періоду на підприємстві списується на

Продовження табл. 13.3

1	2	3
		дебету субрахунку відображається сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»). Шляхом порівняння на субрахунку 791 «Результат основної діяльності» кредитового обороту (загальна сума одержаних доходів від реалізації та інших операційний доход) з дебетовим оборотом (загальна сума операційних витрат з урахуванням суми податку на прибуток від звичайної діяльності) визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності підприємства. Визначену суму фінансового результату від основної діяльності списують на фінансово-результатний активно-пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
792	«Результат фінансових операцій»	Призначений для визначення розміру прибутку (збитку) від фінансових операцій підприємства. По кредиту субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків інших фінансових доходів, а по дебету – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати». Сальдо субрахунку наприкінці звітного періоду списують відповідним записами на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
793	«Результат іншої звичайної діяльності»	Призначений для визначення розміру прибутку (збитку) від іншої звичайної діяльності підприємства. По кредиту субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, а по дебету – списання витрат з рахунка 97 «Інші витрати». Сальдо субрахунку наприкінці звітного періоду списують відповідним записами на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Отриманий кінцевий фінансовий результат за результатами діяльності в кінці звітного періоду на підприємстві списується на

рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Запис по кредиту даного рахунку свідчить про отримані прибутки, а запис по дебету – про збитки.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки (таблиця 13.4).

Таблиця 13.4

**Характеристика субрахунків рахунка 44
«Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»**

№ субрахунку	Назва субрахунку	Характеристика
1	2	3
441	«Прибуток нерозподілений»	Відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку. За кредитом цей рахунок кореспондує лише з дебетом рахунку 79 «Фінансовий результат»; цією кореспонденцією списується чистий прибуток, який був отриманий у звітному періоді.
442	«Непокриті збитки»	Відображаються непокриті збитки. За дебетом цей рахунок кореспондує лише з кредитом рахунку 79 «Фінансовий результат»; цією кореспонденцією списується збиток звітного періоду. Списання збитків здійснюється за кредитом рахунку 442 «Непокриті збитки» за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо
443	«Прибуток, використаний у звітному періоді»	Відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за довгостроковими зобов'язаннями за облігаціями, відрахування з прибутку до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді.

Таким чином на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» формуються фінансові результати від усіх видів діяльності підприємства за звітний період – основної діяльності, фінансових операцій та надзвичайних подій.

рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Запис по кредиту даного рахунку свідчить про отримані прибутки, а запис по дебету – про збитки.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки (таблиця 13.4).

Таблиця 13.4

**Характеристика субрахунків рахунка 44
«Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»**

№ субрахунку	Назва субрахунку	Характеристика
1	2	3
441	«Прибуток нерозподілений»	Відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку. За кредитом цей рахунок кореспондує лише з дебетом рахунку 79 «Фінансовий результат»; цією кореспонденцією списується чистий прибуток, який був отриманий у звітному періоді.
442	«Непокриті збитки»	Відображаються непокриті збитки. За дебетом цей рахунок кореспондує лише з кредитом рахунку 79 «Фінансовий результат»; цією кореспонденцією списується збиток звітного періоду. Списання збитків здійснюється за кредитом рахунку 442 «Непокриті збитки» за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо
443	«Прибуток, використаний у звітному періоді»	Відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за довгостроковими зобов'язаннями за облігаціями, відрахування з прибутку до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді.

Таким чином на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» формуються фінансові результати від усіх видів діяльності підприємства за звітний період – основної діяльності, фінансових операцій та надзвичайних подій.

Основні бухгалтерські проведення, які складаються при визначенні фінансового результату, подано в таблиці 13.5, яка складається на основі даних Головної книги підприємства.

Таблиця 13.5

**Типові бухгалтерські проводки по рахунку 79
«Фінансові результати»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис.грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Списано собівартість реалізації продукції (послуг, товарів, робіт) на фінансовий результат	791	90	189,7
22	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92	89
33	Списано витрати на збут на фінансові результати	791	93	16,8
44	Списано інші операційні витрати на фінансові результати	791	94	58,1
55	Списано податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку	791	981	0,2
66	Списано інші звичайні витрати на фінансові результати	793	97	1,9
77	Списано результат від реалізації на фінансові результати	703	791	132,1
88	Списано інші операційні доходи на фінансові результати	71	791	132,8
99	Списано інші звичайні доходи на фінансові результати	74	793	93,9
110	Списання фінансового результату від основної діяльності до складу нерозподіленого прибутку (збитку)	442	791	88,7
111	Списання фінансового результату від іншої звичайної діяльності до складу нерозподіленого прибутку (збитку)	793	441	91,8

Основні бухгалтерські проведення, які складаються при визначенні фінансового результату, подано в таблиці 13.5, яка складається на основі даних Головної книги підприємства.

Таблиця 13.5

**Типові бухгалтерські проводки по рахунку 79
«Фінансові результати»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис.грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Списано собівартість реалізації продукції (послуг, товарів, робіт) на фінансовий результат	791	90	189,7
22	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92	89
33	Списано витрати на збут на фінансові результати	791	93	16,8
44	Списано інші операційні витрати на фінансові результати	791	94	58,1
55	Списано податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку	791	981	0,2
66	Списано інші звичайні витрати на фінансові результати	793	97	1,9
77	Списано результат від реалізації на фінансові результати	703	791	132,1
88	Списано інші операційні доходи на фінансові результати	71	791	132,8
99	Списано інші звичайні доходи на фінансові результати	74	793	93,9
110	Списання фінансового результату від основної діяльності до складу нерозподіленого прибутку (збитку)	442	791	88,7
111	Списання фінансового результату від іншої звичайної діяльності до складу нерозподіленого прибутку (збитку)	793	441	91,8

Контрольні запитання

1. На вашу думку, як можна змінити черговість подання доходів і витрат підприємства в Плані рахунків бухгалтерського обліку?
2. Чи можуть операції з акціями відноситись до надзвичайної діяльності? Якщо так, то наведіть приклад.
3. Обґрунтуйте відображення в обліку багатьох видів доходів і одного прибутку. Чи може на підприємстві виникнути потреба в обчисленні декількох видів прибутку (від різних операцій)?

Контрольні запитання

1. На вашу думку, як можна змінити черговість подання доходів і витрат підприємства в Плані рахунків бухгалтерського обліку?
2. Чи можуть операції з акціями відноситись до надзвичайної діяльності? Якщо так, то наведіть приклад.
3. Обґрунтуйте відображення в обліку багатьох видів доходів і одного прибутку. Чи може на підприємстві виникнути потреба в обчисленні декількох видів прибутку (від різних операцій)?

ТЕМА 14

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Питання до розгляду

- 14.1. *Поняття та принципи побудови звітності.*
- 14.2. *Класифікація звітності та її користувачі.*
- 14.3. *Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності.*
- 14.4. *Форми фінансової звітності.*
 - 14.4.1. *Примітки до фінансової звітності*

Ключові терміни: бухгалтерська звітність, фінансова звітність, користувачі звітності, елементи фінансової звітності, принципи підготовки фінансової звітності, етапи складання фінансової звітності, управлінська звітність, баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
2. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс».
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів».
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал».
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

ТЕМА 14

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Питання до розгляду

- 14.1. *Поняття та принципи побудови звітності.*
- 14.2. *Класифікація звітності та її користувачі.*
- 14.3. *Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності.*
- 14.4. *Форми фінансової звітності.*
 - 14.4.1. *Примітки до фінансової звітності*

Ключові терміни: бухгалтерська звітність, фінансова звітність, користувачі звітності, елементи фінансової звітності, принципи підготовки фінансової звітності, етапи складання фінансової звітності, управлінська звітність, баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
2. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс».
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів».
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал».
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

14.1. Поняття та принципи побудови звітності

Звітність – це система узагальнених показників, які характеризують діяльність підприємства за певний період.

Залежно від потреб управління, чинних законодавчих та нормативно-правових актів можна сформувавши систему вимог до звітності (рис. 14.1).

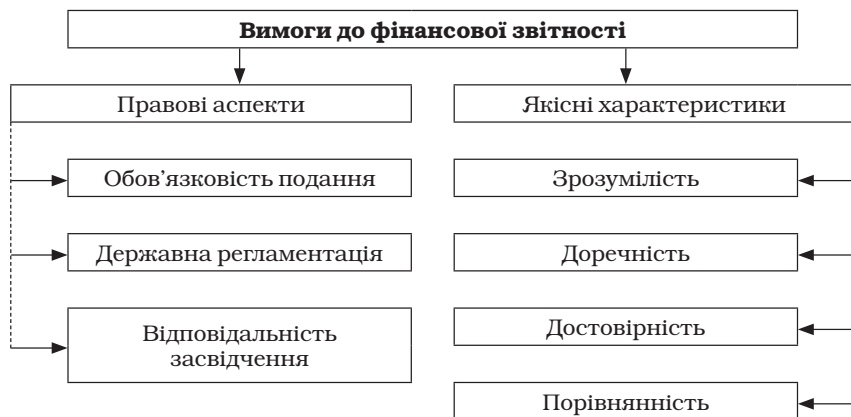


Рис. 14.1. Вимоги до звітності

Підсумкове узагальнення інформації та одержання підсумкових показників, що характеризують діяльність підприємства, здійснюється шляхом складання звітності за звітний період. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто період з 1 січня до 31 грудня. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу або року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим 15 місяців. Тобто першим звітним роком є період до 31 грудня з дати набуття прав юридичної особи, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня – до 31 грудня наступного року. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до моменту ліквідації підприємства.

14.1. Поняття та принципи побудови звітності

Звітність – це система узагальнених показників, які характеризують діяльність підприємства за певний період.

Залежно від потреб управління, чинних законодавчих та нормативно-правових актів можна сформувавши систему вимог до звітності (рис. 14.1).

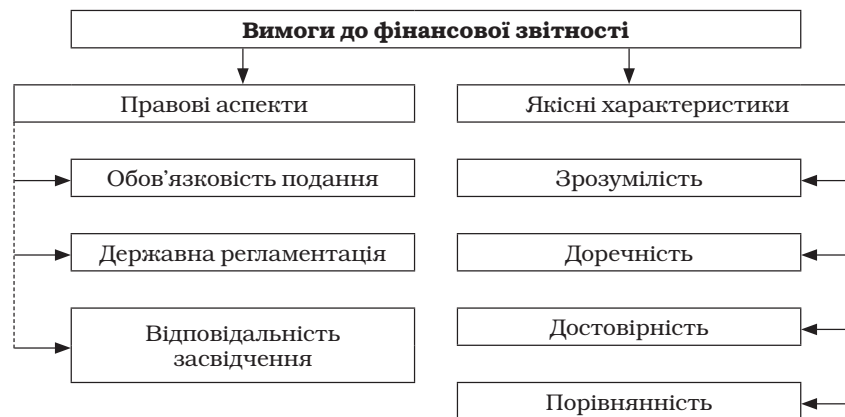


Рис. 14.1. Вимоги до звітності

Підсумкове узагальнення інформації та одержання підсумкових показників, що характеризують діяльність підприємства, здійснюється шляхом складання звітності за звітний період. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто період з 1 січня до 31 грудня. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу або року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим 15 місяців. Тобто першим звітним роком є період до 31 грудня з дати набуття прав юридичної особи, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня – до 31 грудня наступного року. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до моменту ліквідації підприємства.

Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, власникам, органам державної виконавчої влади та іншим користувачам (податковим, фінансовим, статистичним органам, фондам, банкам тощо).

Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку, за достовірність якого несуть відповідальність керівник і головний бухгалтер підприємства. Ця обставина зумовлює засвідчення даних фінансової звітності підписами керівника і головного бухгалтера. Відповідно до чинного законодавства та установчих документів вони несуть відповідальність за організацію та здійснення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності.

Інформація, наведена у фінансових звітах, стає необхідною для користувачів завдяки властивим їй якісним характеристикам, основними з яких є зрозумілість, доречність, достовірність, порівнюваність звітності.

Зрозумілість для користувачів означає, що користувачі мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю.

Інформація є доречною, якщо впливає на економічні рішення користувачів, допомагаючи оцінюванню ними минулих, нинішніх чи майбутніх подій, або допомагає їм підтвердити чи виправити їх минулі оцінки.

Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Інформація є достовірною, коли вільна від суттєвих помилок та упередженості, і користувачі можуть покластися на неї тією мірою, якою вона відображає або, як очікується, буде відображати дійсний стан справ.

Є два обмеження доречності й достовірності інформації.

Своєчасність. У випадку надмірної затримки з наданням звітної інформації вона може втратити свою доречність.

Співвідношення вигід і витрат. Вигоди, отримані від інформації, мають перевищувати витрати на її надання.

Порівнянність. Фінансова звітність має надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємств за різні періоди;

Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, власникам, органам державної виконавчої влади та іншим користувачам (податковим, фінансовим, статистичним органам, фондам, банкам тощо).

Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку, за достовірність якого несуть відповідальність керівник і головний бухгалтер підприємства. Ця обставина зумовлює засвідчення даних фінансової звітності підписами керівника і головного бухгалтера. Відповідно до чинного законодавства та установчих документів вони несуть відповідальність за організацію та здійснення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності.

Інформація, наведена у фінансових звітах, стає необхідною для користувачів завдяки властивим їй якісним характеристикам, основними з яких є зрозумілість, доречність, достовірність, порівнюваність звітності.

Зрозумілість для користувачів означає, що користувачі мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю.

Інформація є доречною, якщо впливає на економічні рішення користувачів, допомагаючи оцінюванню ними минулих, нинішніх чи майбутніх подій, або допомагає їм підтвердити чи виправити їх минулі оцінки.

Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Інформація є достовірною, коли вільна від суттєвих помилок та упередженості, і користувачі можуть покластися на неї тією мірою, якою вона відображає або, як очікується, буде відображати дійсний стан справ.

Є два обмеження доречності й достовірності інформації.

Своєчасність. У випадку надмірної затримки з наданням звітної інформації вона може втратити свою доречність.

Співвідношення вигід і витрат. Вигоди, отримані від інформації, мають перевищувати витрати на її надання.

Порівнянність. Фінансова звітність має надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємств за різні періоди;

- фінансові звіти різних підприємств.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- *автономності підприємства*, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;
- *безперервності діяльності*, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- *періодичності*, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;
- *історичної (фактичної) собівартості*, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- *нарахування та відповідності доходів і витрат*, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;
- *повного висвітлення*, згідно з яким фінансова звітність має 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 (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- *обачності*, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- *превалювання змісту над формою*, за яким операції мають обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- фінансові звіти різних підприємств.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- *автономності підприємства*, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;
- *безперервності діяльності*, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- *періодичності*, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;
- *історичної (фактичної) собівартості*, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- *нарахування та відповідності доходів і витрат*, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;
- *повного висвітлення*, згідно з яким фінансова звітність має 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 (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- *обачності*, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- *превалювання змісту над формою*, за яким операції мають обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

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

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні класи згідно з економічними характеристиками. Ці основні класи мають назву елементи фінансових звітів.

Елементи фінансових звітів:

- *активи* – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому (*економічна вигода* є потенційною можливістю отримання підприємством грошових коштів внаслідок використання активів);
- *зобов'язання* – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, зумовить зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;
- *власний капітал* – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань;
- *доходи* – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);
- *витрати* – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

14.2. Класифікація звітності та її користувачі

З метою впорядкування складання звітності її класифікують за такими найбільш поширеними ознаками: змістом і джерелами формування, терміном подання, ступенем узагальнення, обсягом, періодичністю подання, охопленням видів діяльності, поширенням на галузі народного господарства, характером спрямування і використання, ступенем використання обчислювальної техніки.

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

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні класи згідно з економічними характеристиками. Ці основні класи мають назву елементи фінансових звітів.

Елементи фінансових звітів:

- *активи* – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому (*економічна вигода* є потенційною можливістю отримання підприємством грошових коштів внаслідок використання активів);
- *зобов'язання* – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, зумовить зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;
- *власний капітал* – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань;
- *доходи* – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);
- *витрати* – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

14.2. Класифікація звітності та її користувачі

З метою впорядкування складання звітності її класифікують за такими найбільш поширеними ознаками: змістом і джерелами формування, терміном подання, ступенем узагальнення, обсягом, періодичністю подання, охопленням видів діяльності, поширенням на галузі народного господарства, характером спрямування і використання, ступенем використання обчислювальної техніки.

Насамперед слід розрізняти звітність *за будовою*:

- звітність, у якій інформація наводиться станом на певну дату (вона містить моментні показники);
- звітність, що містить інформацію за певний (звітний) період (її складають інтервальні показники).

За змістом і джерелами формування розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську (управлінську) звітність.

Статистична звітність містить інформацію, що є необхідною для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств та побудови макроекономічних показників.

Фінансова звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, її складають з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації. Цей принцип закладено у структуру звітних форм, у внутрішній і міжформовій ув'язці показників.

Податкова звітність містить інформацію про валові доходи та валові витрати, фінансові результати та розрахунок сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачених сум, що підлягають відшкодуванню.

Спеціальна звітність подається з питань розрахунків і використання коштів фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо.

Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність відображає необхідну інформацію для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно.

Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

За термінами подання розрізняють нормативну і строкову звітність. Нормативна подається на певну дату, строкова – у термін до 25 днів після закінчення звітного періоду.

За ступенем узагальнення звітність поділяють на первинну, що подається підприємствами, і зведену, що узагальнює дані первинної звітності у межах міністерств і відомств.

За обсягами відображених результатів діяльності розрізняють повну і скорочену звітність.

За періодом часу, за який характеризується діяльність підприємства, тобто за періодичністю подання розрізняють річну і проміжну (щоквартальну, щомісячну) звітність.

Насамперед слід розрізняти звітність *за будовою*:

- звітність, у якій інформація наводиться станом на певну дату (вона містить моментні показники);
- звітність, що містить інформацію за певний (звітний) період (її складають інтервальні показники).

За змістом і джерелами формування розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську (управлінську) звітність.

Статистична звітність містить інформацію, що є необхідною для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств та побудови макроекономічних показників.

Фінансова звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, її складають з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації. Цей принцип закладено у структуру звітних форм, у внутрішній і міжформовій ув'язці показників.

Податкова звітність містить інформацію про валові доходи та валові витрати, фінансові результати та розрахунок сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачених сум, що підлягають відшкодуванню.

Спеціальна звітність подається з питань розрахунків і використання коштів фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо.

Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність відображає необхідну інформацію для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно.

Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

За термінами подання розрізняють нормативну і строкову звітність. Нормативна подається на певну дату, строкова – у термін до 25 днів після закінчення звітного періоду.

За ступенем узагальнення звітність поділяють на первинну, що подається підприємствами, і зведену, що узагальнює дані первинної звітності у межах міністерств і відомств.

За обсягами відображених результатів діяльності розрізняють повну і скорочену звітність.

За періодом часу, за який характеризується діяльність підприємства, тобто за періодичністю подання розрізняють річну і проміжну (щоквартальну, щомісячну) звітність.

З погляду охоплення видів діяльності звітність може відображати усі види діяльності, якою займається підприємство, або обмежуватися лише основним із них.

З погляду поширення на галузі народного господарства звітність є типовою і галузевою. Типові форми звітності застосовують для відображення облікових даних однакового змісту, галузеві містять показники за специфічними видами діяльності.

За характером спрямування розрізняють внутрішню звітність, призначену для внутрішнього управління підприємством, і зовнішню, яка виходить за межі підприємства і подається органам виконавчої влади, іншим користувачам.

Звітність за способом подання користувачам поділяють на подану поштовим зв'язком, телеграфом, електронною поштою або подану власноруч.

Загальну схему класифікації звітності наведено на рис. 14.2



Рис. 14.2. Класифікація звітності

З погляду охоплення видів діяльності звітність може відображати усі види діяльності, якою займається підприємство, або обмежуватися лише основним із них.

З погляду поширення на галузі народного господарства звітність є типовою і галузевою. Типові форми звітності застосовують для відображення облікових даних однакового змісту, галузеві містять показники за специфічними видами діяльності.

За характером спрямування розрізняють внутрішню звітність, призначену для внутрішнього управління підприємством, і зовнішню, яка виходить за межі підприємства і подається органам виконавчої влади, іншим користувачам.

Звітність за способом подання користувачам поділяють на подану поштовим зв'язком, телеграфом, електронною поштою або подану власноруч.

Загальну схему класифікації звітності наведено на рис. 14.2



Рис. 14.2. Класифікація звітності

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, складають та подають консолідовану фінансову звітність. *Консолідована фінансова звітність* відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Користувачами фінансових звітів є наявні та потенційні інвестори, працівники, постачальники та інші торгові кредитори, замовники, уряд та урядові установи, громадськість, інші фізичні та юридичні особи.

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).

14.3. Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності

Підготовка та складання річного фінансового звіту має свої етапи, що зумовлено тривалістю облікового періоду і складністю виконуваних робіт. Насамперед необхідно перевірити повноту відображення в поточному обліку господарських операцій, оформлених відповідними документами, і завершити облікові записи; уточнити розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами; перевірити стан розрахунків з дебіторами і кредиторами, зокрема розрахунків з податковими та фінансовими органами, у необхідних випадках відрегулювати її; визначити обсяги валових доходів і валових витрат і списати відповідні суми на фінансові результати та закрити рахунки; відобразити чисті прибутки (збитки) і їх розподіл чи погашення. Під час проведення цієї роботи перевіряють правильність облікових запасів, звіряють дані синтетичного й аналітичного обліку і роблять виправні записи для усунення виявлених помилок.

Якісна відмінність між квартальним і річним фінансовим звітом полягає в тому, що перший складають в основному за даними

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, складають та подають консолідовану фінансову звітність. *Консолідована фінансова звітність* відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Користувачами фінансових звітів є наявні та потенційні інвестори, працівники, постачальники та інші торгові кредитори, замовники, уряд та урядові установи, громадськість, інші фізичні та юридичні особи.

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).

14.3. Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності

Підготовка та складання річного фінансового звіту має свої етапи, що зумовлено тривалістю облікового періоду і складністю виконуваних робіт. Насамперед необхідно перевірити повноту відображення в поточному обліку господарських операцій, оформлених відповідними документами, і завершити облікові записи; уточнити розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами; перевірити стан розрахунків з дебіторами і кредиторами, зокрема розрахунків з податковими та фінансовими органами, у необхідних випадках відрегулювати її; визначити обсяги валових доходів і валових витрат і списати відповідні суми на фінансові результати та закрити рахунки; відобразити чисті прибутки (збитки) і їх розподіл чи погашення. Під час проведення цієї роботи перевіряють правильність облікових запасів, звіряють дані синтетичного й аналітичного обліку і роблять виправні записи для усунення виявлених помилок.

Якісна відмінність між квартальним і річним фінансовим звітом полягає в тому, що перший складають в основному за даними

поточного обліку, а показники річної звітності підтверджуються результатами інвентаризації активів та зобов'язань, що забезпечує їх достовірність.

Правові основи порядку складання, подання та оприлюднення фінансової звітності закладені в статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV та у Порядку подання фінансової звітності, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419.

Підприємства подають фінансову звітність таким адресатам:

- органам, до сфери управління яких належать підприємства;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету, органам Державного казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, – відповідно фінансовим відділам держадміністрацій.

Термін подання фінансової звітності визначено Постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності». Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 20 лютого наступного за звітним року. Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а в разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі, коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Перед складанням річної фінансової звітності має бути проведена інвентаризація активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства.

Першим звітним роком для підприємств, що створюються, вважається період з дати набуття прав юридичної особи до 31 грудня включно, а для тих, що набули цього права після 3 жовтня, – до 31 грудня наступного року включно (крім створених шляхом реорганізації).

поточного обліку, а показники річної звітності підтверджуються результатами інвентаризації активів та зобов'язань, що забезпечує їх достовірність.

Правові основи порядку складання, подання та оприлюднення фінансової звітності закладені в статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV та у Порядку подання фінансової звітності, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419.

Підприємства подають фінансову звітність таким адресатам:

- органам, до сфери управління яких належать підприємства;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету, органам Державного казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, – відповідно фінансовим відділам держадміністрацій.

Термін подання фінансової звітності визначено Постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності». Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 20 лютого наступного за звітним року. Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а в разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі, коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Перед складанням річної фінансової звітності має бути проведена інвентаризація активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства.

Першим звітним роком для підприємств, що створюються, вважається період з дати набуття прав юридичної особи до 31 грудня включно, а для тих, що набули цього права після 3 жовтня, – до 31 грудня наступного року включно (крім створених шляхом реорганізації).

Зміни даних бухгалтерської звітності внаслідок їх перекручення, що належать як до поточного, так і до минулого року (після затвердження цієї звітності), провадяться у тому звітному періоді, в якому були виявлені перекручення відповідно до вимог П(С)БО 6.

Форми фінансової звітності підписуються керівником підприємства і головним бухгалтером, а у випадку відсутності на підприємстві бухгалтерської служби – керівником спеціалізованої організації або фахівцем–бухгалтером, які за угодою виконували роботу з ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. Особи, які підписали звітність, несуть повну відповідальність за достовірність звітних даних.

Фінансова звітність підприємства є відкритою, крім випадків, передбачених законодавством.

Оприлюднення звітності – це офіційне подання фінансової звітності до органів Державного комітету статистики України, Державної податкової адміністрації України, Фонду державного майна, Антимонопольного комітету України, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку та інших установ і організацій, які відповідно до законодавчих актів України вповноважено для отримання бухгалтерської фінансової звітності від суб'єктів господарювання, а також офіційна публікація звітів про фінансовий стан підприємства в засобах масової інформації, якщо це передбачено законодавством.

Основні етапи підготовки та складання фінансової звітності:

1. Закриття рахунків доходів і витрат та визначення фінансових результатів звітного періоду.
2. Списання фінансових результатів на рахунок нерозподілених прибутків (непокритих збитків).
3. Визначення залишків на балансових рахунках.
4. Проведення інвентаризації активів, власного капіталу та зобов'язань.
5. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.
6. Складання Балансу.
7. Складання Звіту про фінансові результати.
8. Складання Звіту про власний капітал.
9. Складання Звіту про рух грошових коштів.
10. Складання Приміток до фінансової звітності.
11. Перевірка узгодженості показників форм звітності.

Зміни даних бухгалтерської звітності внаслідок їх перекручення, що належать як до поточного, так і до минулого року (після затвердження цієї звітності), провадяться у тому звітному періоді, в якому були виявлені перекручення відповідно до вимог П(С)БО 6.

Форми фінансової звітності підписуються керівником підприємства і головним бухгалтером, а у випадку відсутності на підприємстві бухгалтерської служби – керівником спеціалізованої організації або фахівцем–бухгалтером, які за угодою виконували роботу з ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. Особи, які підписали звітність, несуть повну відповідальність за достовірність звітних даних.

Фінансова звітність підприємства є відкритою, крім випадків, передбачених законодавством.

Оприлюднення звітності – це офіційне подання фінансової звітності до органів Державного комітету статистики України, Державної податкової адміністрації України, Фонду державного майна, Антимонопольного комітету України, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку та інших установ і організацій, які відповідно до законодавчих актів України вповноважено для отримання бухгалтерської фінансової звітності від суб'єктів господарювання, а також офіційна публікація звітів про фінансовий стан підприємства в засобах масової інформації, якщо це передбачено законодавством.

Основні етапи підготовки та складання фінансової звітності:

1. Закриття рахунків доходів і витрат та визначення фінансових результатів звітного періоду.
2. Списання фінансових результатів на рахунок нерозподілених прибутків (непокритих збитків).
3. Визначення залишків на балансових рахунках.
4. Проведення інвентаризації активів, власного капіталу та зобов'язань.
5. Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.
6. Складання Балансу.
7. Складання Звіту про фінансові результати.
8. Складання Звіту про власний капітал.
9. Складання Звіту про рух грошових коштів.
10. Складання Приміток до фінансової звітності.
11. Перевірка узгодженості показників форм звітності.

14.4. Форми фінансової звітності

Фінансова звітність підприємства включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів.

Форми фінансової звітності підприємств і порядок їх заповнення встановлює Міністерство фінансів України. Методологія та форми складання фінансової звітності регулюються в Україні затвердженими Міністерством фінансів такими національними положеннями (стандартами):

- П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- П(С)БО 2 «Баланс»;
- Щ(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»;
- П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»;
- П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал».

Призначення форм фінансової звітності розглянуто в табл. 14.1.

Таблиця 14.1

Форми фінансової звітності та їх призначення

Форми фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
Баланс	Наявність економічних ресурсів, які контролюються підприємством, на дату балансу	Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності підприємства Прогнозування майбутніх потреб у позиках. Оцінка та прогнозування змін економічних ресурсів, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період	Оцінка та прогноз прибутковості діяльності підприємства, структури доходів та витрат

14.4. Форми фінансової звітності

Фінансова звітність підприємства включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів.

Форми фінансової звітності підприємств і порядок їх заповнення встановлює Міністерство фінансів України. Методологія та форми складання фінансової звітності регулюються в Україні затвердженими Міністерством фінансів такими національними положеннями (стандартами):

- П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- П(С)БО 2 «Баланс»;
- Щ(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»;
- П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»;
- П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал».

Призначення форм фінансової звітності розглянуто в табл. 14.1.

Таблиця 14.1

Форми фінансової звітності та їх призначення

Форми фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
Баланс	Наявність економічних ресурсів, які контролюються підприємством, на дату балансу	Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності підприємства Прогнозування майбутніх потреб у позиках. Оцінка та прогнозування змін економічних ресурсів, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період	Оцінка та прогноз прибутковості діяльності підприємства, структури доходів та витрат

Продовження табл. 14.1

Форми фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
Звіт про власний капітал	Зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі
Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства
Примітки до звіту	Обрана облікова політика Інформація, не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язкова за П(С)БО Додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості	Оцінка та прогноз облікової політики ризиків або непевності, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання; діяльності підрозділів підприємства тощо

Таблиця 14.2

Структура фінансових звітів узгоджена зі структурою Плану рахунків бухгалтерського обліку

План рахунків		Фінансовий звіт
Клас	Назва класу	
1	Необоротні активи	Баланс Розділ 1 активу Розділ 2 активу Розділи 2 і 3 активу Розділи 1 і 2 пасиву Розділ 3 пасиву Розділи 4 і 5 пасиву
2	Запаси	
3	Кошти, розрахунки та інші активи	
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	
5	Довгострокові зобов'язання	
6	Поточні зобов'язання	
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати
8	Витрати за елементами	Звіт про фінансові результати
9	Витрати діяльності	
0	Позабалансові рахунки	
		Примітки до фінансових звітів

Продовження табл. 14.1

Форми фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
Звіт про власний капітал	Зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі
Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства
Примітки до звіту	Обрана облікова політика Інформація, не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язкова за П(С)БО Додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості	Оцінка та прогноз облікової політики ризиків або непевності, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання; діяльності підрозділів підприємства тощо

Таблиця 14.2

Структура фінансових звітів узгоджена зі структурою Плану рахунків бухгалтерського обліку

План рахунків		Фінансовий звіт
Клас	Назва класу	
1	Необоротні активи	Баланс Розділ 1 активу Розділ 2 активу Розділи 2 і 3 активу Розділи 1 і 2 пасиву Розділ 3 пасиву Розділи 4 і 5 пасиву
2	Запаси	
3	Кошти, розрахунки та інші активи	
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	
5	Довгострокові зобов'язання	
6	Поточні зобов'язання	
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати
8	Витрати за елементами	Звіт про фінансові результати
9	Витрати діяльності	
0	Позабалансові рахунки	
		Примітки до фінансових звітів

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

Можна виділити такі особливості складання балансу:

1. Зміст і форма балансу, а також загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» Бухгалтерський баланс складається за формою, встановленою Міністерством фінансів України.

2. У балансі порівнюються дані на початок і кінець звітного періоду.

3. Статті балансу групуються за певною ознакою.

4. Не допускається взаємне погашення активів і пасивів балансу.

5. Статті балансу відображають дані бухгалтерського обліку відповідно до фактичної наявності за результатами інвентаризації.

6. Оцінка статей здійснюється відповідно до положень національних облікових стандартів.

Порівняння структури балансу за національними та міжнародними стандартами наведено в табл. 14.3. Слід зазначити, що міжнародні стандарти, на відміну від національних, не передбачають суворо фіксованої, конкретної форми балансу, а лише містять мінімальний перелік показників (МСБО 1, параграф 66), які необхідно відобразити в ньому. До того ж цей перелік може бути збільшений за рахунок додаткових статей, якщо керівництво підприємства вважає ці статті істотними для достовірного відображення фінансового стану.

Звіт про фінансові результати – це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Зміст і форма звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».

У звіті про фінансові результати зіставляються доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства, – операційної, фінансової та інвестиційної.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, тобто операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. До операційної також належать інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Змістом інвестиційної діяльності є придбання та реалізація необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

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

Можна виділити такі особливості складання балансу:

1. Зміст і форма балансу, а також загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» Бухгалтерський баланс складається за формою, встановленою Міністерством фінансів України.

2. У балансі порівнюються дані на початок і кінець звітного періоду.

3. Статті балансу групуються за певною ознакою.

4. Не допускається взаємне погашення активів і пасивів балансу.

5. Статті балансу відображають дані бухгалтерського обліку відповідно до фактичної наявності за результатами інвентаризації.

6. Оцінка статей здійснюється відповідно до положень національних облікових стандартів.

Порівняння структури балансу за національними та міжнародними стандартами наведено в табл. 14.3. Слід зазначити, що міжнародні стандарти, на відміну від національних, не передбачають суворо фіксованої, конкретної форми балансу, а лише містять мінімальний перелік показників (МСБО 1, параграф 66), які необхідно відобразити в ньому. До того ж цей перелік може бути збільшений за рахунок додаткових статей, якщо керівництво підприємства вважає ці статті істотними для достовірного відображення фінансового стану.

Звіт про фінансові результати – це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Зміст і форма звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».

У звіті про фінансові результати зіставляються доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства, – операційної, фінансової та інвестиційної.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, тобто операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. До операційної також належать інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Змістом інвестиційної діяльності є придбання та реалізація необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Таблиця 14.3

Структура балансу за П(С)БО 2 та МСБО 1

Активна частина		Пасивна частина	
П(С)БО 2	МСБО 1	П(С)БО 2	МСБО 1
Актив	Актив	Пасив	Капітал і зобов'язання
1. Необоротні активи	1. Довгострокові активи	1. Власний капітал	1. Власний капітал
2. Оборотні активи	2. Короткострокові активи	2. Забезпечення наступних витрат та платежів	2. Довгострокові зобов'язання
3. Витрати майбутніх періодів		3. Довгострокові зобов'язання	3. Короткострокові зобов'язання
		4. Поточні зобов'язання	
		5. Доходи майбутніх періодів	
Активи = Власний капітал + Зобов'язання			

Фінансова діяльність приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

З погляду передбачуваності виділяють також надзвичайні доходи та витрати, що утворилися внаслідок надзвичайних подій.

Надзвичайна подія – будь-яка подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Результатом діяльності підприємства є чистий прибуток або збиток, який відповідно збільшує або зменшує величину власного капіталу підприємства і відображається у балансі.

Таблиця 14.3

Структура балансу за П(С)БО 2 та МСБО 1

Активна частина		Пасивна частина	
П(С)БО 2	МСБО 1	П(С)БО 2	МСБО 1
Актив	Актив	Пасив	Капітал і зобов'язання
1. Необоротні активи	1. Довгострокові активи	1. Власний капітал	1. Власний капітал
2. Оборотні активи	2. Короткострокові активи	2. Забезпечення наступних витрат та платежів	2. Довгострокові зобов'язання
3. Витрати майбутніх періодів		3. Довгострокові зобов'язання	3. Короткострокові зобов'язання
		4. Поточні зобов'язання	
		5. Доходи майбутніх періодів	
Активи = Власний капітал + Зобов'язання			

Фінансова діяльність приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

З погляду передбачуваності виділяють також надзвичайні доходи та витрати, що утворилися внаслідок надзвичайних подій.

Надзвичайна подія – будь-яка подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Результатом діяльності підприємства є чистий прибуток або збиток, який відповідно збільшує або зменшує величину власного капіталу підприємства і відображається у балансі.

Таблиця 14.4

**Відповідність доходів і витрат у звіті
про фінансові результати**

Статті доходів	Статті витрат
1	2
<i>Дохід від реалізації</i>	<i>Собівартість реалізації</i>
готової продукції	продукції
товарів	товарів
робіт і послуг	робіт і послуг
	Адміністративні витрати
	Витрати на збут
<i>Інший операційний дохід</i>	<i>Інші операційні витрати</i>
	витрати на дослідження та розробки
реалізація іноземної валюти	собівартість реалізованої іноземної валюти
реалізація інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій)	собівартість реалізованих виробничих запасів
операційна оренда активів	операційна оренда активів
операційна курсова різниця (позитивна)	втрати від операційної курсової різниці
одержані пені, штрафне, неустойки	визнані пені, штрафи, неустойки
відшкодування раніше списаних активів	втрати від знецінення запасів
	нестачі і втрати від псування цінностей
списання кредиторської заборгованості	сумнівні та безнадійні борги
одержані гранти та субсидії	інші витрати операційної діяльності
інші операції	
<i>Дохід від участі в капіталі</i>	<i>Витрати від участі в капіталі</i>
інвестицій в асоційовані підприємства	втрати від інвестицій в асоційовані підприємства
від спільної діяльності	втрати від спільної діяльності
інвестицій в дочірні підприємства	втрати від інвестицій в дочірні підприємства

Таблиця 14.4

**Відповідність доходів і витрат у звіті
про фінансові результати**

Статті доходів	Статті витрат
1	2
<i>Дохід від реалізації</i>	<i>Собівартість реалізації</i>
готової продукції	продукції
товарів	товарів
робіт і послуг	робіт і послуг
	Адміністративні витрати
	Витрати на збут
<i>Інший операційний дохід</i>	<i>Інші операційні витрати</i>
	витрати на дослідження та розробки
реалізація іноземної валюти	собівартість реалізованої іноземної валюти
реалізація інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій)	собівартість реалізованих виробничих запасів
операційна оренда активів	операційна оренда активів
операційна курсова різниця (позитивна)	втрати від операційної курсової різниці
одержані пені, штрафне, неустойки	визнані пені, штрафи, неустойки
відшкодування раніше списаних активів	втрати від знецінення запасів
	нестачі і втрати від псування цінностей
списання кредиторської заборгованості	сумнівні та безнадійні борги
одержані гранти та субсидії	інші витрати операційної діяльності
інші операції	
<i>Дохід від участі в капіталі</i>	<i>Витрати від участі в капіталі</i>
інвестицій в асоційовані підприємства	втрати від інвестицій в асоційовані підприємства
від спільної діяльності	втрати від спільної діяльності
інвестицій в дочірні підприємства	втрати від інвестицій в дочірні підприємства

Продовження табл. 14.4

<i>Інші фінансові доходи</i>	<i>Фінансові витрати</i>
дивіденди одержані	відсотки за кредит
відсотки одержані	
інші доходи від фінансових операцій	інші фінансові витрати
Інші доходи	Інші витрати
реалізація необоротних активів	собівартість реалізованих необоротних активів
реалізація фінансових інвестицій	собівартість реалізованих фінансових інвестицій
реалізація майнових комплексів	собівартість реалізованих майнових комплексів
неопераційна курсова різниця	втрати від неопераційних курсових різниць
безкоштовно отримані активи	уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
	списання необоротних активів
інші доходи від звичайної діяльності	інші витрати звичайної діяльності
	Податки з прибутку
	від звичайної діяльності
<i>Надзвичайні</i>	<i>Надзвичайні</i>
відшкодування збитків від надзвичайних подій	втрати від стихійного лиха
інші надзвичайні доходи	втрати від техногенних аварій
	інші надзвичайні втрати
	Податки з прибутку від надзвичайної діяльності

Звіт про рух грошових коштів складається відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів».

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період. Надходження і видаток грошових коштів розглядаються в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, що показує рис. 14.3.

Продовження табл. 14.4

<i>Інші фінансові доходи</i>	<i>Фінансові витрати</i>
дивіденди одержані	відсотки за кредит
відсотки одержані	
інші доходи від фінансових операцій	інші фінансові витрати
Інші доходи	Інші витрати
реалізація необоротних активів	собівартість реалізованих необоротних активів
реалізація фінансових інвестицій	собівартість реалізованих фінансових інвестицій
реалізація майнових комплексів	собівартість реалізованих майнових комплексів
неопераційна курсова різниця	втрати від неопераційних курсових різниць
безкоштовно отримані активи	уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
	списання необоротних активів
інші доходи від звичайної діяльності	інші витрати звичайної діяльності
	Податки з прибутку
	від звичайної діяльності
<i>Надзвичайні</i>	<i>Надзвичайні</i>
відшкодування збитків від надзвичайних подій	втрати від стихійного лиха
інші надзвичайні доходи	втрати від техногенних аварій
	інші надзвичайні втрати
	Податки з прибутку від надзвичайної діяльності

Звіт про рух грошових коштів складається відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів».

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період. Надходження і видаток грошових коштів розглядаються в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, що показує рис. 14.3.

Таблиця 14.5

Класифікація за групами доходів та витрат у Плані рахунків

№ рахунка	Найменування рахунків витрат	№ рахунка	Найменування рахунків доходів
90	Собівартість реалізації	70	Доходи від реалізації
91	Загальновиробничі витрати		
92	Адміністративні витрати		
93	Витрати на збут		
94	Інші витрати операційної діяльності	71	Інший операційний дохід
95	Фінансові витрати	73	Інші фінансові доходи
96	Втрати від участі в капіталі	72	Дохід від участі в капіталі
97	Інші витрати	74	Інші доходи
98	Податки на прибуток		
99	Надзвичайні витрати	75	Надзвичайні доходи
		76	Страхові платежі
		79	Фінансові результати

Звіт про фінансові результати показує прибутковість діяльності підприємства, але не показує надходження і вибуття грошових коштів у результаті цієї діяльності. Причина тут полягає в тому, що звіт про фінансові результати складається згідно з принципом нарахування: доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Для визначення руху грошових коштів внаслідок поточної діяльності підприємства необхідно трансформувати дані звіту про фінансові результати згідно з касовим методом, за яким доходи і витрати визнаються, якщо мали місце надходження або сплата грошових коштів (рис. 14.4).

У відповідності до П(С)БО 4 з 01.01.2011 року використовується прямий метод складання звіту про рух грошових коштів.

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Зміст і форма звіту про власний капітал, а також загальні вимоги що-

Таблиця 14.5

Класифікація за групами доходів та витрат у Плані рахунків

№ рахунка	Найменування рахунків витрат	№ рахунка	Найменування рахунків доходів
90	Собівартість реалізації	70	Доходи від реалізації
91	Загальновиробничі витрати		
92	Адміністративні витрати		
93	Витрати на збут		
94	Інші витрати операційної діяльності	71	Інший операційний дохід
95	Фінансові витрати	73	Інші фінансові доходи
96	Втрати від участі в капіталі	72	Дохід від участі в капіталі
97	Інші витрати	74	Інші доходи
98	Податки на прибуток		
99	Надзвичайні витрати	75	Надзвичайні доходи
		76	Страхові платежі
		79	Фінансові результати

Звіт про фінансові результати показує прибутковість діяльності підприємства, але не показує надходження і вибуття грошових коштів у результаті цієї діяльності. Причина тут полягає в тому, що звіт про фінансові результати складається згідно з принципом нарахування: доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Для визначення руху грошових коштів внаслідок поточної діяльності підприємства необхідно трансформувати дані звіту про фінансові результати згідно з касовим методом, за яким доходи і витрати визнаються, якщо мали місце надходження або сплата грошових коштів (рис. 14.4).

У відповідності до П(С)БО 4 з 01.01.2011 року використовується прямий метод складання звіту про рух грошових коштів.

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Зміст і форма звіту про власний капітал, а також загальні вимоги що-

до розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал».

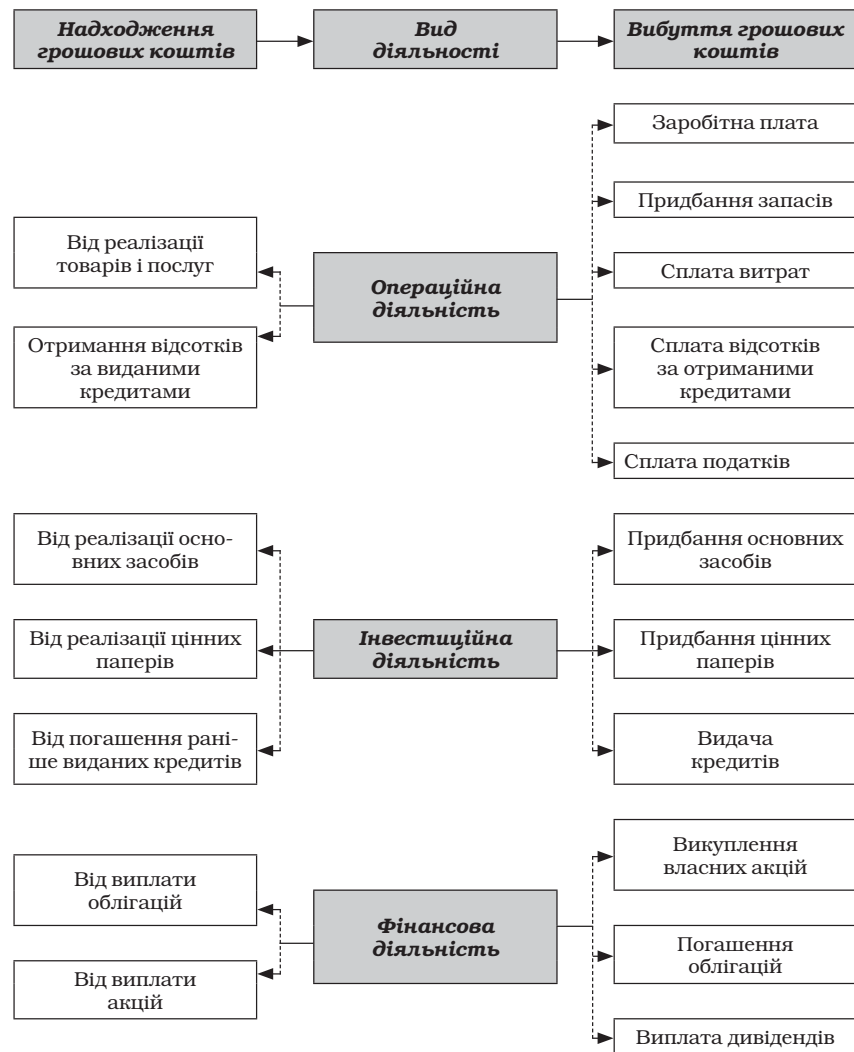


Рис. 14.3. Класифікація надходження і вибуття грошових коштів

до розкриття його статей регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал».

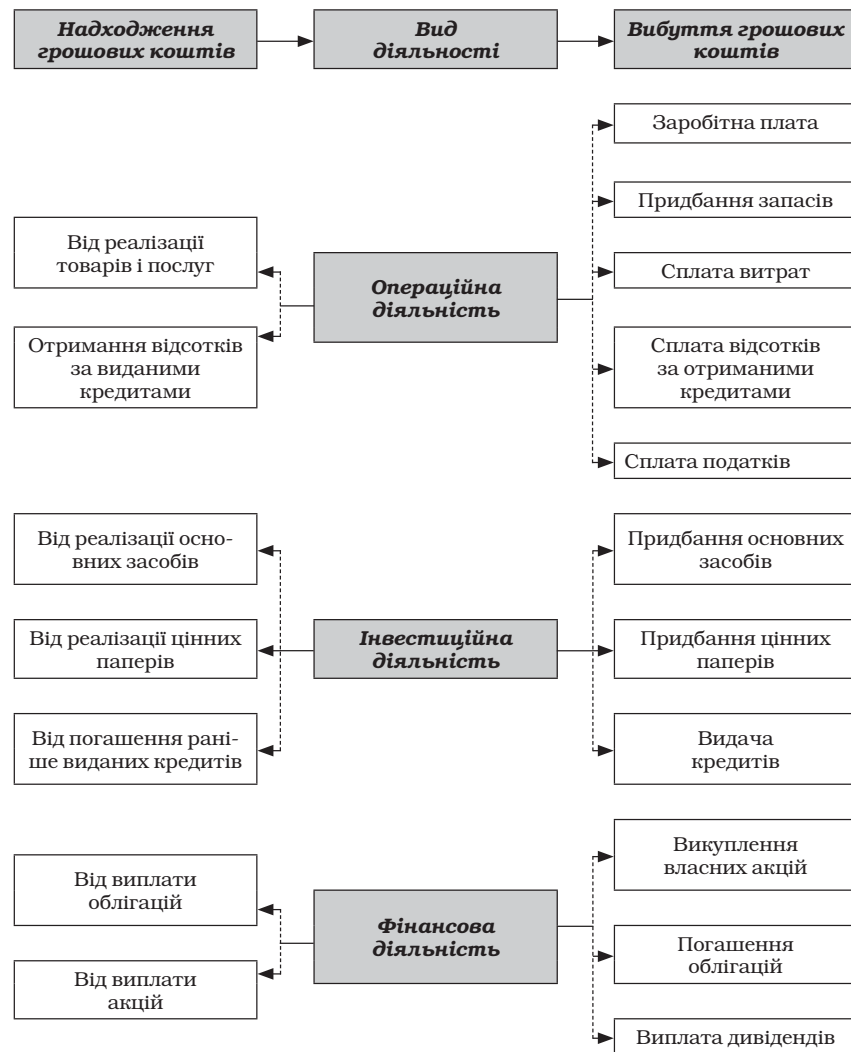


Рис. 14.3. Класифікація надходження і вибуття грошових коштів

Існують два методи трансформації звіту про фінансові результати для отримання інформації про рух грошових коштів:

- прямий метод, що вимагає коригування кожної статті звіту. Грошові надходження від реалізації продукції зменшують на суми, витрачені у зв'язку з придбанням запасів, поточними витратами тощо;
- непрямий метод, згідно з яким трансформується безпосередньо сума чистого прибутку.

Використання зазначених методів приводить до однакових результатів.

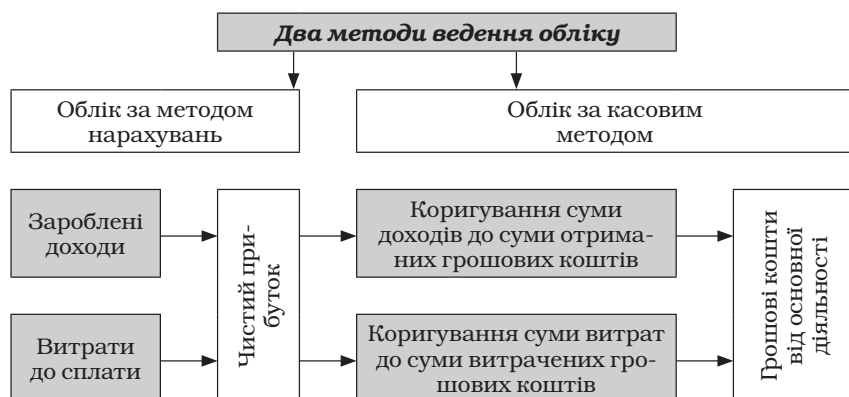


Рис. 14.4. Трансформація даних звіту про фінансові результати згідно з касовим методом

У міжнародній практиці поширені дві концепції капіталу:

- фінансова – прийнята більшістю підприємств при складанні фінансових звітів. Згідно з фінансовою концепцією капітал, такий як інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність, є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства;
- фізична, згідно з якою капітал, такий як виробнича потужність, розглядається як продуктивність підприємства.

Наведені концепції капіталу приводять до таких концепцій збереження капіталу:

Існують два методи трансформації звіту про фінансові результати для отримання інформації про рух грошових коштів:

- прямий метод, що вимагає коригування кожної статті звіту. Грошові надходження від реалізації продукції зменшують на суми, витрачені у зв'язку з придбанням запасів, поточними витратами тощо;
- непрямий метод, згідно з яким трансформується безпосередньо сума чистого прибутку.

Використання зазначених методів приводить до однакових результатів.

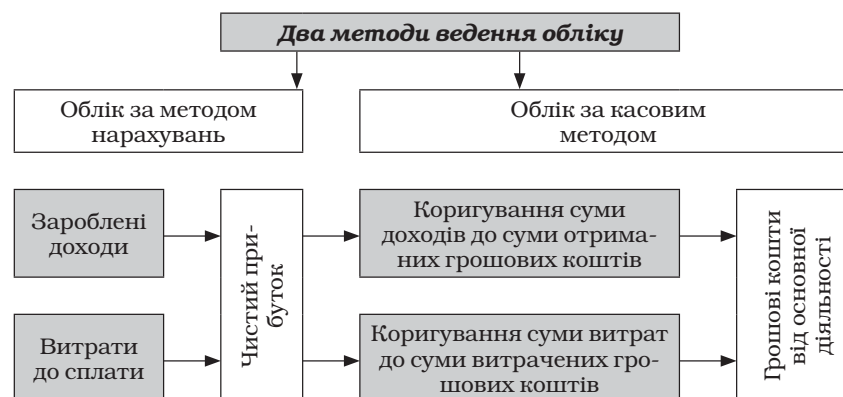


Рис. 14.4. Трансформація даних звіту про фінансові результати згідно з касовим методом

У міжнародній практиці поширені дві концепції капіталу:

- фінансова – прийнята більшістю підприємств при складанні фінансових звітів. Згідно з фінансовою концепцією капітал, такий як інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність, є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства;
- фізична, згідно з якою капітал, такий як виробнича потужність, розглядається як продуктивність підприємства.

Наведені концепції капіталу приводять до таких концепцій збереження капіталу:

- збереження фінансового капіталу, згідно з якою прибуток заробляється, якщо тільки фінансова (або грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом даного періоду;
- збереження фізичного капіталу – прибуток заробляється, якщо тільки фізична виробнича потужність (або продуктивність) підприємства (або ресурси, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом даного періоду.

Вибір підприємством відповідної концепції має базуватися на потребах користувачів фінансових звітів.

14.4.1. Примітки до фінансової звітності

Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а

також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

У примітках розкривають:

- 1) облікову політику підприємства – як сукупність принципів, методів і процедур, які підприємство використовує для складання та і подання фінансової звітності;
- 2) інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, проте є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами);
- 3) інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та достовірності.

Контрольні запитання

1. Які недоліки і переваги застосування стандартизованих форм бухгалтерської звітності? Які перспективи вдосконалення фінансової звітності в Україні?

- збереження фінансового капіталу, згідно з якою прибуток заробляється, якщо тільки фінансова (або грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом даного періоду;
- збереження фізичного капіталу – прибуток заробляється, якщо тільки фізична виробнича потужність (або продуктивність) підприємства (або ресурси, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом даного періоду.

Вибір підприємством відповідної концепції має базуватися на потребах користувачів фінансових звітів.

14.4.1. Примітки до фінансової звітності

Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а

також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

У примітках розкривають:

- 1) облікову політику підприємства – як сукупність принципів, методів і процедур, які підприємство використовує для складання та і подання фінансової звітності;
- 2) інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, проте є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами);
- 3) інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та достовірності.

Контрольні запитання

1. Які недоліки і переваги застосування стандартизованих форм бухгалтерської звітності? Які перспективи вдосконалення фінансової звітності в Україні?

2. Яка форма фінансової звітності, на вашу думку, дає користувачам найбільш об'єктивну інформацію про діяльність підприємства?
3. Інформація з якої звітності, фінансової чи управлінської, більше використовується на підприємстві? Обґрунтуйте.
4. Яка мета складання звітності?
5. Які форми звітності ви знаєте?
6. Що ми відображаємо в пасиві балансу?
7. З яких розділів складається Звіт про фінансові результати?
8. Які строки подання звітності?
9. Із дотриманням яких принципів формується звітність підприємства?
10. Які ви знаєте якісні характеристики фінансової звітності?
11. Що таке операційна діяльність?
12. Що таке надзвичайні події?
13. Які ви знаєте методи виправлення помилок у фінансових звітах?

2. Яка форма фінансової звітності, на вашу думку, дає користувачам найбільш об'єктивну інформацію про діяльність підприємства?
3. Інформація з якої звітності, фінансової чи управлінської, більше використовується на підприємстві? Обґрунтуйте.
4. Яка мета складання звітності?
5. Які форми звітності ви знаєте?
6. Що ми відображаємо в пасиві балансу?
7. З яких розділів складається Звіт про фінансові результати?
8. Які строки подання звітності?
9. Із дотриманням яких принципів формується звітність підприємства?
10. Які ви знаєте якісні характеристики фінансової звітності?
11. Що таке операційна діяльність?
12. Що таке надзвичайні події?
13. Які ви знаєте методи виправлення помилок у фінансових звітах?

РОЗДІЛ III УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

ТЕМА 15 СУТНІСТЬ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Питання до розгляду

- 15.1 Сутність та завдання управлінського обліку.
 - 15.1.1. Сутність управлінського обліку.
 - 15.1.2. Завдання управлінського обліку.
- 15.2. Етапи розвитку управлінського обліку та його сучасні концепції.
- 15.3. Предмет, метод, принципи і функції управлінського обліку.
 - 15.3.1. Принципи управлінського обліку.
 - 15.3.2. Функції управлінського обліку.
- 15.4. Відмінності та взаємозв'язок між управлінським та фінансовим обліком.
- 15.5. Організація управлінського обліку.

Ключові терміни і поняття: автономна система побудови плану рахунків, загальна система обліку, інтегрована система обліку, інтегрована система побудови плану рахунків, об'єкт управлінського обліку, переплетена система обліку, предмет управлінського обліку, управлінський облік.

Після вивчення матеріалу теми 15 студент повинен знати

- основне призначення управлінського обліку на підприємстві;
- етапи розвитку управлінського обліку;
- предмет, об'єкти та методи управлінського обліку;

РОЗДІЛ III УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

ТЕМА 15 СУТНІСТЬ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Питання до розгляду

- 15.1 Сутність та завдання управлінського обліку.
 - 15.1.1. Сутність управлінського обліку.
 - 15.1.2. Завдання управлінського обліку.
- 15.2. Етапи розвитку управлінського обліку та його сучасні концепції.
- 15.3. Предмет, метод, принципи і функції управлінського обліку.
 - 15.3.1. Принципи управлінського обліку.
 - 15.3.2. Функції управлінського обліку.
- 15.4. Відмінності та взаємозв'язок між управлінським та фінансовим обліком.
- 15.5. Організація управлінського обліку.

Ключові терміни і поняття: автономна система побудови плану рахунків, загальна система обліку, інтегрована система обліку, інтегрована система побудови плану рахунків, об'єкт управлінського обліку, переплетена система обліку, предмет управлінського обліку, управлінський облік.

Після вивчення матеріалу теми 15 студент повинен знати

- основне призначення управлінського обліку на підприємстві;
- етапи розвитку управлінського обліку;
- предмет, об'єкти та методи управлінського обліку;

- принципи та функції управлінського обліку;
- складові управлінського обліку.

Після вивчення матеріалу теми 15 студент повинен вміти

- розрізняти функції управлінського обліку;
- визначати об'єкти та методи управлінського обліку.

15.1. Сутність та завдання управлінського обліку

15.1.1. Сутність управлінського обліку

Сьогодні українським підприємствам надається право самостійно розробляти власні виробничі програми, плани виробничого і соціального розвитку, визначати стратегії цінової політики, отже, суттєво зростає відповідальність керівників за прийняті ними управлінські рішення.

Для прийняття оперативних і ефективних рішень керівникам необхідна достовірна інформація про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Основними факторами, що сприяють зростанню ролі управлінського обліку, є:

- посилення конкуренції;
- розвиток автоматизації виробничих процесів, а також нових методів управління;
- використання комп'ютерної техніки для управління та автоматизація облікових робіт.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства.

Вимоги, які ставляться менеджерами до системи обліку відносно характеру та обсягу інформації, що їм надається, представлено табл. 15.1.

- принципи та функції управлінського обліку;
- складові управлінського обліку.

Після вивчення матеріалу теми 15 студент повинен вміти

- розрізняти функції управлінського обліку;
- визначати об'єкти та методи управлінського обліку.

15.1. Сутність та завдання управлінського обліку

15.1.1. Сутність управлінського обліку

Сьогодні українським підприємствам надається право самостійно розробляти власні виробничі програми, плани виробничого і соціального розвитку, визначати стратегії цінової політики, отже, суттєво зростає відповідальність керівників за прийняті ними управлінські рішення.

Для прийняття оперативних і ефективних рішень керівникам необхідна достовірна інформація про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Основними факторами, що сприяють зростанню ролі управлінського обліку, є:

- посилення конкуренції;
- розвиток автоматизації виробничих процесів, а також нових методів управління;
- використання комп'ютерної техніки для управління та автоматизація облікових робіт.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства.

Вимоги, які ставляться менеджерами до системи обліку відносно характеру та обсягу інформації, що їм надається, представлено табл. 15.1.

Таблиця 15.1

Вимоги до управлінської інформації

Ознака	Характеристика
Доступність форми та змісту	Оскільки інформація готується для менеджерів різних рівнів компетенції та освіти, вона повинна викладатися в доступній та корисній формі, а не у вигляді суворо регламентованих загальних документів звітності, як це робиться в системі фінансового обліку
Варіативність	Інформація повинна забезпечувати можливість вибору варіанта управлінського рішення з декількох взаємовиключних альтернатив
Компактність	Звітні форми мають бути максимально спрощені, але до меж, які дозволятимуть контролювати не тільки підсумкові показники, а й їх складові
Диференційованість	Інформація має бути достатньо повною, але водночас такою, що відповідає б тільки запиту менеджера на конкретне завдання. Це дасть можливість скоротити загальні інформаційні потоки
Своєчасність	Інформація повинна упереджати будь-які управлінські рішення, а тому порядок і частота надання такої інформації мають відповідати характеру та періодичності завдань, що розв'язуються менеджером

15.1.2. Завдання управлінського обліку

Основними завданнями управлінського обліку є:

1. Збір, обробка, узагальнення, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень з оптимізації процесу управління шляхом регулювання структури активів та пасивів підприємства. При цьому аналізується робота підприємства за центрами відповідальності з точки зору прибутку, рентабельності, собівартості, капітальних інвестицій тощо.

2. Перевірка законності та доцільності господарських операцій, забезпечення збереження господарських засобів та коштів, ефективне використання майна.

3. Визначення підсумків господарської діяльності та оцінка ефективності діяльності підприємства в розрізі реалізованих виробів, центрів відповідальності, управлінських і технологічних

Таблиця 15.1

Вимоги до управлінської інформації

Ознака	Характеристика
Доступність форми та змісту	Оскільки інформація готується для менеджерів різних рівнів компетенції та освіти, вона повинна викладатися в доступній та корисній формі, а не у вигляді суворо регламентованих загальних документів звітності, як це робиться в системі фінансового обліку
Варіативність	Інформація повинна забезпечувати можливість вибору варіанта управлінського рішення з декількох взаємовиключних альтернатив
Компактність	Звітні форми мають бути максимально спрощені, але до меж, які дозволятимуть контролювати не тільки підсумкові показники, а й їх складові
Диференційованість	Інформація має бути достатньо повною, але водночас такою, що відповідає б тільки запиту менеджера на конкретне завдання. Це дасть можливість скоротити загальні інформаційні потоки
Своєчасність	Інформація повинна упереджати будь-які управлінські рішення, а тому порядок і частота надання такої інформації мають відповідати характеру та періодичності завдань, що розв'язуються менеджером

15.1.2. Завдання управлінського обліку

Основними завданнями управлінського обліку є:

1. Збір, обробка, узагальнення, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень з оптимізації процесу управління шляхом регулювання структури активів та пасивів підприємства. При цьому аналізується робота підприємства за центрами відповідальності з точки зору прибутку, рентабельності, собівартості, капітальних інвестицій тощо.

2. Перевірка законності та доцільності господарських операцій, забезпечення збереження господарських засобів та коштів, ефективне використання майна.

3. Визначення підсумків господарської діяльності та оцінка ефективності діяльності підприємства в розрізі реалізованих виробів, центрів відповідальності, управлінських і технологічних

рішень. При цьому потрібно проводити порівняння загального фінансового результату за даними фінансового обліку з даними управлінського обліку з метою контролю за маркетинговою діяльністю.

4. Складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для власників підприємств та керівників (менеджерів) й інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Зміст звітів може змінюватися залежно від їх цільового призначення і посади управлінця, для якого вони призначені.

15.2. Етапи розвитку управлінського обліку та його сучасні концепції

Перші висловлювання про необхідність формування самостійної інформаційної системи про витрати підприємства і про те, якою вона має бути, з'явилися ще на початку ХХ ст. у книзі Г. Емерсона «Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної плати». У цій роботі вперше була здійснена спроба виділити облік витрат виробництва в самостійний напрямок облікової роботи.

Другою важливою обставиною, яка сприяла виділенню управлінського обліку в самостійну галузь бухгалтерської справи, було створення в США національної асоціації бухгалтерів-виробників, яка виникла в жовтні 1919 р. за ініціативою Дж. Лі Нікольсона – діяча в області фабрично-заводського рахівництва. Ця асоціація відіграла велику роль в розвитку і перекваліфікації бухгалтерів США.

Вже на початку ХХ сторіччя стало зрозумілим, що традиційний облік не повною мірою задовольняє потреби управління в умовах заострення конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва. Внаслідок цього на підставі розробки методів нормування праці (система Тейлора, Ганта) була посилена контрольна функція обліку шляхом використання системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень. Цей період вважають **першим етапом** у розвитку управлінського обліку. Отже, базовий управлінський облік виник в 20-х рр. ХХ ст. в країнах з високорозвиненою промисловістю.

рішень. При цьому потрібно проводити порівняння загального фінансового результату за даними фінансового обліку з даними управлінського обліку з метою контролю за маркетинговою діяльністю.

4. Складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для власників підприємств та керівників (менеджерів) й інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Зміст звітів може змінюватися залежно від їх цільового призначення і посади управлінця, для якого вони призначені.

15.2. Етапи розвитку управлінського обліку та його сучасні концепції

Перші висловлювання про необхідність формування самостійної інформаційної системи про витрати підприємства і про те, якою вона має бути, з'явилися ще на початку ХХ ст. у книзі Г. Емерсона «Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної плати». У цій роботі вперше була здійснена спроба виділити облік витрат виробництва в самостійний напрямок облікової роботи.

Другою важливою обставиною, яка сприяла виділенню управлінського обліку в самостійну галузь бухгалтерської справи, було створення в США національної асоціації бухгалтерів-виробників, яка виникла в жовтні 1919 р. за ініціативою Дж. Лі Нікольсона – діяча в області фабрично-заводського рахівництва. Ця асоціація відіграла велику роль в розвитку і перекваліфікації бухгалтерів США.

Вже на початку ХХ сторіччя стало зрозумілим, що традиційний облік не повною мірою задовольняє потреби управління в умовах заострення конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва. Внаслідок цього на підставі розробки методів нормування праці (система Тейлора, Ганта) була посилена контрольна функція обліку шляхом використання системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень. Цей період вважають **першим етапом** у розвитку управлінського обліку. Отже, базовий управлінський облік виник в 20-х рр. ХХ ст. в країнах з високорозвиненою промисловістю.

Другий етап розвитку управлінського обліку почався в середині 30-х рр. і був пов'язаний, передовсім, з розробкою системи калькулювання змінних витрат, що одержала назву «директ-костинг», та виникненням системи обліку за центрами витрат, яка виникла в США. В той час в СРСР було опубліковано професором М.Х.Жебрak ряд праць з «нормативного обліку». В 40–50 рр. управлінський облік є обов'язковим в університетах США, Німеччини та інших країн світу. Автори Хорнгрен і Фостер свою працю розпочинають словами «теперішні керівники багатьох компаній, таких як «Дженерал Моторс», «Пепсі-кола», в минулому були бухгалтерами». Досвід облікової роботи визначив ключову роль в їх кар'єрі, бо ці люди завдяки обліку, який пронизує всі служби підприємства, були тісно пов'язані з оперативним плануванням та контролем». Підготовка бухгалтерів США орієнтує їх на управлінську діяльність.

Внаслідок впровадження таких новацій в арсеналі фінансових менеджерів з'явилася окрема підсистема бухгалтерського обліку, яка використовувала не тільки грошові вимірники і була орієнтована не лише на калькулювання собівартості продукції для складання офіційної звітності, а й на прийняття поточних управлінських рішень. Можна вважати, що управлінський облік як самостійна функція менеджменту сформувався в середині 50-х років.

Починаючи з середини 60-х років ХХ ст., спостерігаються зміни у спрямованості управлінського обліку в напрямі забезпечення інформації для планування й контролю за допомогою аналізу рішення та обліку витрат за центрами відповідальності.

Третій етап розвитку управлінського обліку почався в середині 70-х років у зв'язку з посиленням ролі стратегічного управління в умовах глобальних змін у технології та в системах управління. Якщо до цього часу управлінський облік був орієнтований лише на управління виробництвом, то тепер він дедалі більше перетворюється на стратегічний управлінський облік.

Перша програма з управлінського обліку розроблена в 1972 році Національною асоціацією бухгалтерів США.

Починаючи з 1975 року, важливими чинниками, що вплинули на розвиток управлінського обліку, були:

- автоматизація виробництва та комп'ютерні інформаційні технології;
- глобальна конкуренція.

Другий етап розвитку управлінського обліку почався в середині 30-х рр. і був пов'язаний, передовсім, з розробкою системи калькулювання змінних витрат, що одержала назву «директ-костинг», та виникненням системи обліку за центрами витрат, яка виникла в США. В той час в СРСР було опубліковано професором М.Х.Жебрak ряд праць з «нормативного обліку». В 40–50 рр. управлінський облік є обов'язковим в університетах США, Німеччини та інших країн світу. Автори Хорнгрен і Фостер свою працю розпочинають словами «теперішні керівники багатьох компаній, таких як «Дженерал Моторс», «Пепсі-кола», в минулому були бухгалтерами». Досвід облікової роботи визначив ключову роль в їх кар'єрі, бо ці люди завдяки обліку, який пронизує всі служби підприємства, були тісно пов'язані з оперативним плануванням та контролем». Підготовка бухгалтерів США орієнтує їх на управлінську діяльність.

Внаслідок впровадження таких новацій в арсеналі фінансових менеджерів з'явилася окрема підсистема бухгалтерського обліку, яка використовувала не тільки грошові вимірники і була орієнтована не лише на калькулювання собівартості продукції для складання офіційної звітності, а й на прийняття поточних управлінських рішень. Можна вважати, що управлінський облік як самостійна функція менеджменту сформувався в середині 50-х років.

Починаючи з середини 60-х років ХХ ст., спостерігаються зміни у спрямованості управлінського обліку в напрямі забезпечення інформації для планування й контролю за допомогою аналізу рішення та обліку витрат за центрами відповідальності.

Третій етап розвитку управлінського обліку почався в середині 70-х років у зв'язку з посиленням ролі стратегічного управління в умовах глобальних змін у технології та в системах управління. Якщо до цього часу управлінський облік був орієнтований лише на управління виробництвом, то тепер він дедалі більше перетворюється на стратегічний управлінський облік.

Перша програма з управлінського обліку розроблена в 1972 році Національною асоціацією бухгалтерів США.

Починаючи з 1975 року, важливими чинниками, що вплинули на розвиток управлінського обліку, були:

- автоматизація виробництва та комп'ютерні інформаційні технології;
- глобальна конкуренція.

З 1986 року велику увагу приділяють зниженню витрат ресурсів, що використовуються в господарській діяльності, завдяки аналізу процесів і технологій управління витратами.

З огляду на це, дедалі більшу увагу приділяють удосконаленню методів калькулювання собівартості продукції.

Сучасний управлінський облік дедалі частіше розглядають як складник процесу стратегічного управління. Це пов'язано, перш за все, із посиленням ролі стратегічного управління за умов глобальних змін у технологіях і системах управління. Він, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу, здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи отримання, збору інформації про вирішальні фактори успіху: якість, інновації, час тощо.

15.3. Предмет, метод, принципи і функції управлінського обліку

Управлінський облік як підсистема бухгалтерського обліку має предмет, об'єкти та метод.

Предметом управлінського обліку виступає сукупність об'єктів у процесі циклу управління господарською діяльністю підприємства, а саме:

- 1) виробничі ресурси – основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, трудові ресурси;
- 2) господарські процеси та їх результати – постачальницько-заготівельна діяльність, виробнича діяльність, фінансово-збутова діяльність, фінансова, інвестиційна та інші види діяльності суб'єкта господарювання.

Об'єктами управлінського обліку є витрати, доходи та фінансові результати діяльності підприємства, згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту продукції, окремими покупцями і т. ін.).

З 1986 року велику увагу приділяють зниженню витрат ресурсів, що використовуються в господарській діяльності, завдяки аналізу процесів і технологій управління витратами.

З огляду на це, дедалі більшу увагу приділяють удосконаленню методів калькулювання собівартості продукції.

Сучасний управлінський облік дедалі частіше розглядають як складник процесу стратегічного управління. Це пов'язано, перш за все, із посиленням ролі стратегічного управління за умов глобальних змін у технологіях і системах управління. Він, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу, здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи отримання, збору інформації про вирішальні фактори успіху: якість, інновації, час тощо.

15.3. Предмет, метод, принципи і функції управлінського обліку

Управлінський облік як підсистема бухгалтерського обліку має предмет, об'єкти та метод.

Предметом управлінського обліку виступає сукупність об'єктів у процесі циклу управління господарською діяльністю підприємства, а саме:

- 1) виробничі ресурси – основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, трудові ресурси;
- 2) господарські процеси та їх результати – постачальницько-заготівельна діяльність, виробнича діяльність, фінансово-збутова діяльність, фінансова, інвестиційна та інші види діяльності суб'єкта господарювання.

Об'єктами управлінського обліку є витрати, доходи та фінансові результати діяльності підприємства, згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту продукції, окремими покупцями і т. ін.).

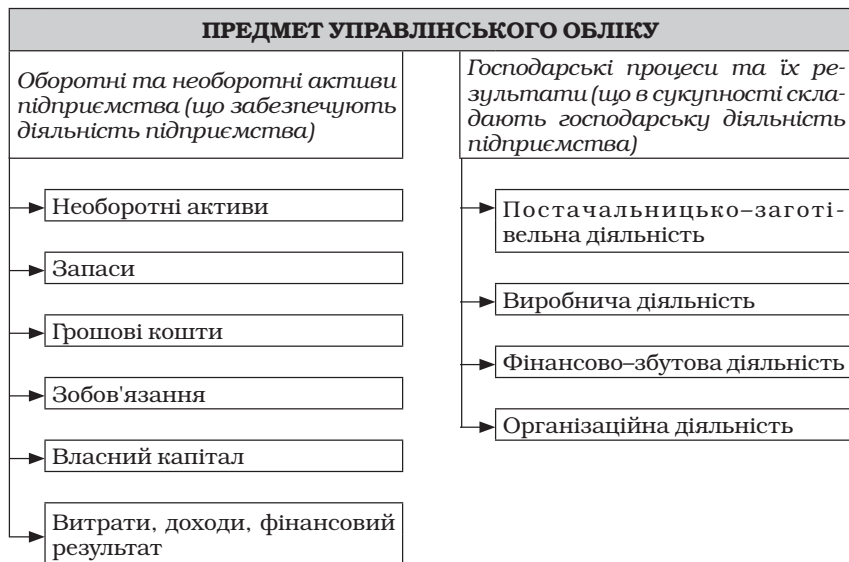


Рис. 15.1. Предмет та об'єкти управлінського обліку

Методи управлінського обліку.

1. Індексний метод (статистичний), який полягає в застосуванні індексів.
2. Прийоми економічного аналізу.
3. Математичні методи – кореляційно-регресійний, лінійне програмування, спосіб найменших квадратів та інші.
4. Програмування.

15.3.1. Принципи управлінського обліку

Враховуючи те, що управлінський облік невід'ємно пов'язаний із фінансовим, він повинен відповідати єдиним бухгалтерським принципам.

Проте існують принципи, що притаманні лише управлінському обліку.

Принцип відповідальності означає, що за величину витрат і результатів відповідальність несе конкретна особа, яка їх контролює.

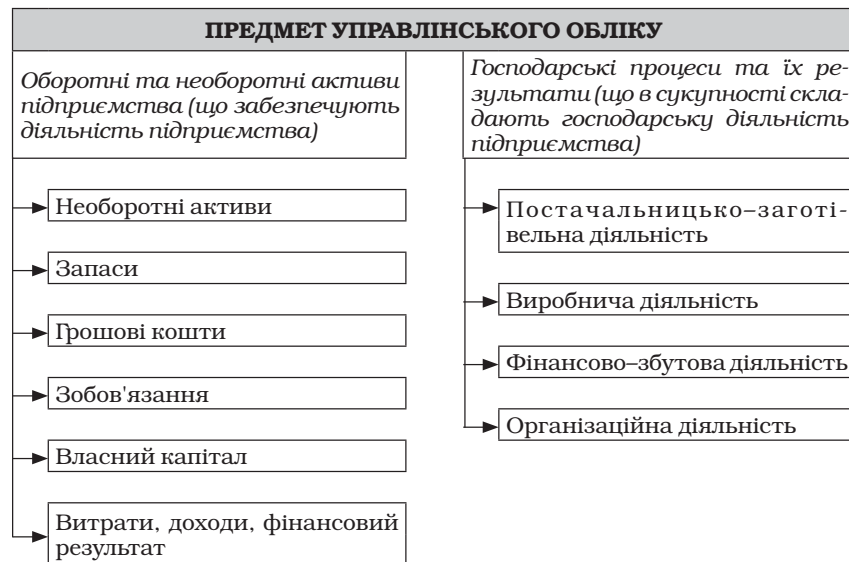


Рис. 15.1. Предмет та об'єкти управлінського обліку

Методи управлінського обліку.

1. Індексний метод (статистичний), який полягає в застосуванні індексів.
2. Прийоми економічного аналізу.
3. Математичні методи – кореляційно-регресійний, лінійне програмування, спосіб найменших квадратів та інші.
4. Програмування.

15.3.1. Принципи управлінського обліку

Враховуючи те, що управлінський облік невід'ємно пов'язаний із фінансовим, він повинен відповідати єдиним бухгалтерським принципам.

Проте існують принципи, що притаманні лише управлінському обліку.

Принцип відповідальності означає, що за величину витрат і результатів відповідальність несе конкретна особа, яка їх контролює.

Принцип бюджетного методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю використовується на великих підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання.

Кошторисами (бюджетом) охоплюються виробництво, реалізація, розподіл і фінансування. В кошторисах знаходять відображення витрати на виробництво по всьому підприємству в цілому і його підрозділах, прибутки від всіх видів діяльності, окремих підрозділів, підприємства в цілому.

Принцип методологічної незалежності – кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядок ведення управлінського обліку.

Принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу в формуванні прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукту.

Принцип багатоваріантності означає, що під час підготовки інформації слід враховувати всі варіанти, однак обрати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень.

Принцип орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства – означає, що, приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід пріоритетним вважати інтереси підприємства в цілому.

Принцип результативності означає, що під час здійснення будь-яких видів діяльності слід постійно порівнювати витрати, понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом. При цьому результат повинен перевищувати витрати.

Принцип прийнятності і багаторазового використання ґрунтується на разовій фіксації даних в первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх видах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків. Даний принцип дозволяє створити на підприємстві раціональну і економічну систему обліку відповідно до його розмірів і масштабів виробничої діяльності. Його реалізація означає, що з мінімальної кількості даних отримують максимально необхідний для управлінських рішень обсяг інформації. Лише тоді управлінський облік виконує свої функції.

Управлінський облік здатний таким чином формувати показники внутрішньої звітності за даними первинного обліку, що вони стають системою комунікацій всередині підприємства.

Принцип бюджетного методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю використовується на великих підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання.

Кошторисами (бюджетом) охоплюються виробництво, реалізація, розподіл і фінансування. В кошторисах знаходять відображення витрати на виробництво по всьому підприємству в цілому і його підрозділах, прибутки від всіх видів діяльності, окремих підрозділів, підприємства в цілому.

Принцип методологічної незалежності – кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядок ведення управлінського обліку.

Принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу в формуванні прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукту.

Принцип багатоваріантності означає, що під час підготовки інформації слід враховувати всі варіанти, однак обрати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень.

Принцип орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства – означає, що, приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід пріоритетним вважати інтереси підприємства в цілому.

Принцип результативності означає, що під час здійснення будь-яких видів діяльності слід постійно порівнювати витрати, понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом. При цьому результат повинен перевищувати витрати.

Принцип прийнятності і багаторазового використання ґрунтується на разовій фіксації даних в первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх видах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків. Даний принцип дозволяє створити на підприємстві раціональну і економічну систему обліку відповідно до його розмірів і масштабів виробничої діяльності. Його реалізація означає, що з мінімальної кількості даних отримують максимально необхідний для управлінських рішень обсяг інформації. Лише тоді управлінський облік виконує свої функції.

Управлінський облік здатний таким чином формувати показники внутрішньої звітності за даними первинного обліку, що вони стають системою комунікацій всередині підприємства.

15.3.2. Функції управлінського обліку

Управлінський облік пов'язує обліковий процес з процесом управління.

Функції управління та інформація, що забезпечує їх дію, дозволяють

сформулювати функції управлінського обліку (рис. 15.2).

Окрім вищенаведених функцій, за кордоном виділяють ще дві додаткові функції:

- 1) оптимістичну, яка полягає у створенні підстав для найкращого вибору оптимальних варіантів діяльності. В оптимізаційних проблемах економічні категорії, які становлять предмет виміру в обліку, можуть виступати в подвійній ролі: критеріїв вибору або параметрів оптимізаційної моделі;
- 2) мотиваційну, яка проявляється в забезпеченні інформацією про грошові кошти, доходи і фінансові результати, які надають можливість створення системи вимірювання і критерії оцінки, а також системи стимулювання для одиниць підприємства.

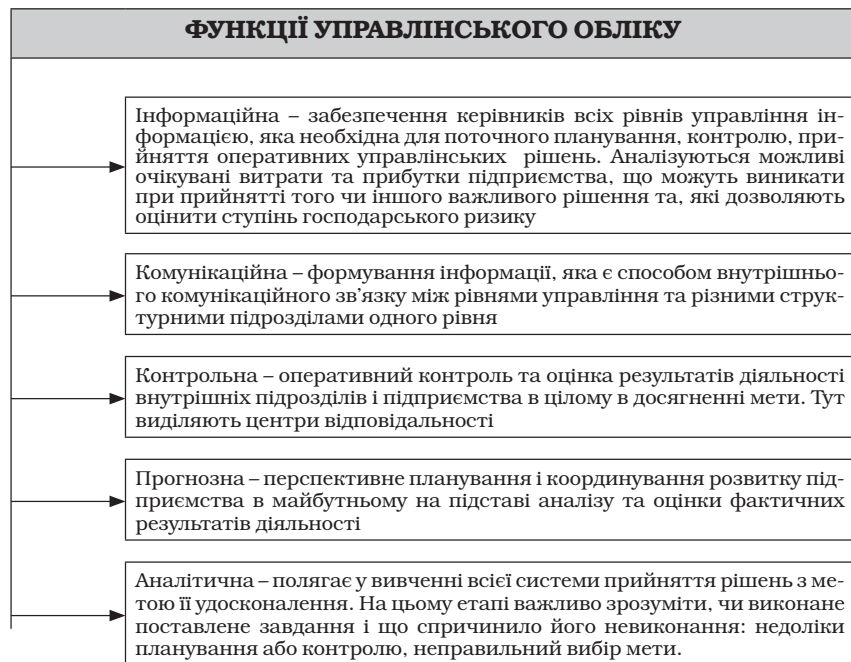


Рис. 15.2. Функції управлінського обліку

15.3.2. Функції управлінського обліку

Управлінський облік пов'язує обліковий процес з процесом управління.

Функції управління та інформація, що забезпечує їх дію, дозволяють

сформулювати функції управлінського обліку (рис. 15.2).

Окрім вищенаведених функцій, за кордоном виділяють ще дві додаткові функції:

- 1) оптимістичну, яка полягає у створенні підстав для найкращого вибору оптимальних варіантів діяльності. В оптимізаційних проблемах економічні категорії, які становлять предмет виміру в обліку, можуть виступати в подвійній ролі: критеріїв вибору або параметрів оптимізаційної моделі;
- 2) мотиваційну, яка проявляється в забезпеченні інформацією про грошові кошти, доходи і фінансові результати, які надають можливість створення системи вимірювання і критерії оцінки, а також системи стимулювання для одиниць підприємства.

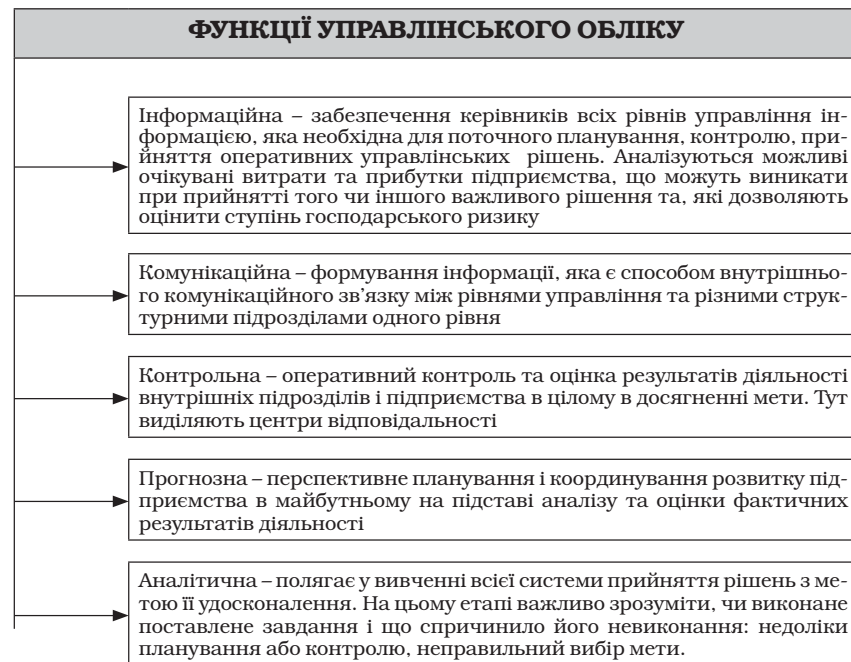


Рис. 15.2. Функції управлінського обліку

15.4. Відмінності та взаємозв'язок між управлінським та фінансовим обліком

Фінансовий і управлінський облік – це два види бухгалтерського обліку, тому вони мають багато спільних рис:

- використовують загальну (єдину) інформаційну систему, зокрема для обліку витрат;
- дані фінансового обліку використовуються для прийняття управлінських рішень, а дані управлінського обліку можуть бути вихідною базою для фінансових розрахунків;
- обидва види обліку базуються на концепції підзвітності менеджерів з метою визначення результатів їх діяльності.

У той же час управлінський облік має суттєві відмінності від фінансового, зорієнтованого традиційно на складання фінансової звітності, призначеної, в першу чергу, для зовнішніх користувачів. Склад користувачів облікової інформації показано на рис. 15.3.

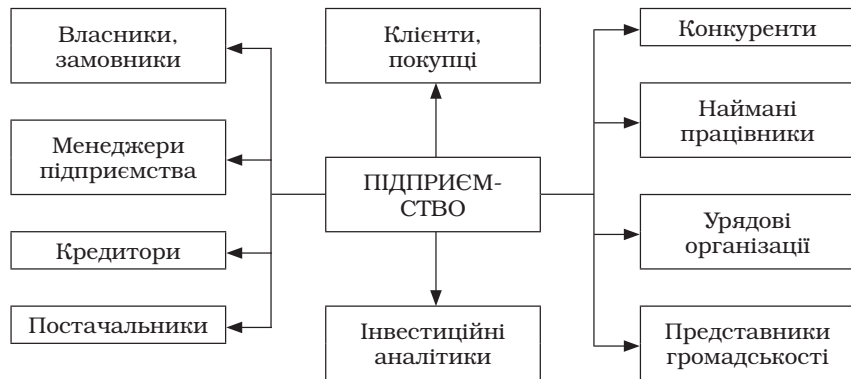


Рис. 15.3. Основні користувачі облікової інформації про діяльність підприємства

З наведених на рис. 1.4 користувачів облікової інформації тільки одна група (менеджери підприємства) користується даними

15.4. Відмінності та взаємозв'язок між управлінським та фінансовим обліком

Фінансовий і управлінський облік – це два види бухгалтерського обліку, тому вони мають багато спільних рис:

- використовують загальну (єдину) інформаційну систему, зокрема для обліку витрат;
- дані фінансового обліку використовуються для прийняття управлінських рішень, а дані управлінського обліку можуть бути вихідною базою для фінансових розрахунків;
- обидва види обліку базуються на концепції підзвітності менеджерів з метою визначення результатів їх діяльності.

У той же час управлінський облік має суттєві відмінності від фінансового, зорієнтованого традиційно на складання фінансової звітності, призначеної, в першу чергу, для зовнішніх користувачів. Склад користувачів облікової інформації показано на рис. 15.3.

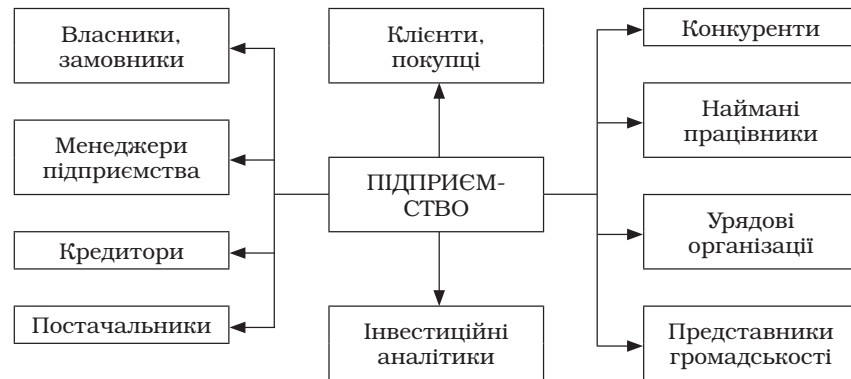


Рис. 15.3. Основні користувачі облікової інформації про діяльність підприємства

З наведених на рис. 1.4 користувачів облікової інформації тільки одна група (менеджери підприємства) користується даними

управлінського обліку. Для решти користувачів інформація управлінського обліку є комерційною таємницею.

Відмінності фінансового та управлінського обліку можна простежити під час порівняння їх характеристик за окремими ознаками (табл. 15.2).

Таблиця 15.2

Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку

№ з/п	Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	Користувачі інформації	Вищий керівний склад підприємства та значна група зовнішніх користувачів, склад яких в основному невідомий (інформація стандартизована)	Менеджери підприємства – відносно невелика група, члени якої відомі (інформація індивідуальна, конкретизована і адресна)
2	Мета обліку	Складання фінансових документів для інформування користувачів за межами підприємства (про фінансовий стан і результати діяльності)	Надання допомоги адміністрації в плануванні, власне в управлінні, контролі, підготовці управлінських рішень
3	Обов'язковість ведення обліку	Необхідний за законодавством з дати реєстрації підприємства до його ліквідації	За рішенням адміністрації (факультативно)
4	Регламентация обліку	Загальноприйняті принципи, стандарти і нормативні акти (закони і т. ін.)	Все, що корисно для управління (ніяких обмежень)
5	Вимірники в обліку	Єдиний грошовий вимірник	Різні вимірники (у тому числі якісні)
6	Націленість (прив'язка до часу)	Оцінка минулого («історичний» характер)	Разом з інформацією «історичного» характеру, оцінки і плани на майбутнє (прогнозування)

управлінського обліку. Для решти користувачів інформація управлінського обліку є комерційною таємницею.

Відмінності фінансового та управлінського обліку можна простежити під час порівняння їх характеристик за окремими ознаками (табл. 15.2).

Таблиця 15.2

Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку

№ з/п	Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	Користувачі інформації	Вищий керівний склад підприємства та значна група зовнішніх користувачів, склад яких в основному невідомий (інформація стандартизована)	Менеджери підприємства – відносно невелика група, члени якої відомі (інформація індивідуальна, конкретизована і адресна)
2	Мета обліку	Складання фінансових документів для інформування користувачів за межами підприємства (про фінансовий стан і результати діяльності)	Надання допомоги адміністрації в плануванні, власне в управлінні, контролі, підготовці управлінських рішень
3	Обов'язковість ведення обліку	Необхідний за законодавством з дати реєстрації підприємства до його ліквідації	За рішенням адміністрації (факультативно)
4	Регламентация обліку	Загальноприйняті принципи, стандарти і нормативні акти (закони і т. ін.)	Все, що корисно для управління (ніяких обмежень)
5	Вимірники в обліку	Єдиний грошовий вимірник	Різні вимірники (у тому числі якісні)
6	Націленість (прив'язка до часу)	Оцінка минулого («історичний» характер)	Разом з інформацією «історичного» характеру, оцінки і плани на майбутнє (прогнозування)

Продовження табл. 15.2

№ з/п	Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
7	Відкритість даних	Більшість даних доступна всім бажачим	Комерційна таємниця
8	Ступінь точності інформації	Мало приблизних оцінок, висока точність, об'єктивність, документальність	Багато приблизних оцінок (розрахункових, експертних, очікуваних і т. ін.)
9	Періодичність складання звітів	Як правило, квартальна і річна	Змінний інтервал, оперативна інформація, тижнева, місячна, за вимогою (потребою)
10	Об'єкти звітності	Організація (підприємство) в цілому	Центри відповідальності, види діяльності
11	Терміни, подання звітності	Із запізненням на декілька тижнів або і місяців	Зразу ж після закінчення звітного періоду (оперативно)
12	Ступінь відповідальності за ведення обліку	Відповідальність за законом	Фактично ніякої юридичної відповідальності
13	Базисна структура	Подвійний запис, основне рівняння: активи = зобов'язання+капітал власника	Різна, залежно від мети використання інформації

15.5. Організація управлінського обліку

Організація управлінського обліку на підприємстві складається з трьох етапів:

- 1) методологічний;
- 2) технічний;
- 3) організаційний.

На першому етапі обирається модель управлінського обліку залежно від його мети, визначаються об'єкти та методи обліку витрат, а також елементи бухгалтерського обліку, які можуть служи-

Продовження табл. 15.2

№ з/п	Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
7	Відкритість даних	Більшість даних доступна всім бажачим	Комерційна таємниця
8	Ступінь точності інформації	Мало приблизних оцінок, висока точність, об'єктивність, документальність	Багато приблизних оцінок (розрахункових, експертних, очікуваних і т. ін.)
9	Періодичність складання звітів	Як правило, квартальна і річна	Змінний інтервал, оперативна інформація, тижнева, місячна, за вимогою (потребою)
10	Об'єкти звітності	Організація (підприємство) в цілому	Центри відповідальності, види діяльності
11	Терміни, подання звітності	Із запізненням на декілька тижнів або і місяців	Зразу ж після закінчення звітного періоду (оперативно)
12	Ступінь відповідальності за ведення обліку	Відповідальність за законом	Фактично ніякої юридичної відповідальності
13	Базисна структура	Подвійний запис, основне рівняння: активи = зобов'язання+капітал власника	Різна, залежно від мети використання інформації

15.5. Організація управлінського обліку

Організація управлінського обліку на підприємстві складається з трьох етапів:

- 1) методологічний;
- 2) технічний;
- 3) організаційний.

На першому етапі обирається модель управлінського обліку залежно від його мети, визначаються об'єкти та методи обліку витрат, а також елементи бухгалтерського обліку, які можуть служи-

ти для формування інформації необхідної для прийняття управлінських рішень. Це план рахунків управлінського обліку, складання калькуляційних статей та інше.

На другому – технічному етапі обирається склад реєстрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності і визначення напрямку руху інформації в середині підприємства.

Третій етап передбачає розподіл обов'язків між працівниками в системі управлінського обліку. Створення системи управлінського обліку для конкретних цілей також відбувається в три етапи, кожен з яких вирішує специфічні завдання: формування управлінського рішення, облікової задачі або аналіз і опис існуючого рішення.

Дії виконуються у наступній послідовності: а) визначається управлінська задача та її управлінське рішення; б) визначається перелік даних, які необхідні для її вирішення, а також система їх збирання та правила документообороту; в) визначаються результати, яких планується досягти, та призначаються відповідальні за досягнення результатів.

Важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Виділяють два підходи до структури плану рахунків:

- 1) принцип – двох кругів – виділення двох автономних систем рахунків, відповідно до цілей фінансового і управлінського обліку;
- 2) принцип – інтегрований – рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків.

Перший підхід реалізований у планах рахунків майже 80 країн, зокрема й у більшості країн-членів ЄС (Франції, Німеччині, Бельгії, Швейцарії, Іспанії, Португалії).

Другий підхід характерний для підприємств країн так званої англосаксонської групи (США, Великої Британії, Австралії, Канади).

Існує три основні системи обліку:

- загальна система обліку;
- інтегрована система обліку;
- переплетена система обліку.

Загальна система обліку

Загальну систему обліку звичайно застосовують підприємства сфери послуг, торгівлі, а також невеликі промислові підприємства,

ти для формування інформації необхідної для прийняття управлінських рішень. Це план рахунків управлінського обліку, складання калькуляційних статей та інше.

На другому – технічному етапі обирається склад реєстрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності і визначення напрямку руху інформації в середині підприємства.

Третій етап передбачає розподіл обов'язків між працівниками в системі управлінського обліку. Створення системи управлінського обліку для конкретних цілей також відбувається в три етапи, кожен з яких вирішує специфічні завдання: формування управлінського рішення, облікової задачі або аналіз і опис існуючого рішення.

Дії виконуються у наступній послідовності: а) визначається управлінська задача та її управлінське рішення; б) визначається перелік даних, які необхідні для її вирішення, а також система їх збирання та правила документообороту; в) визначаються результати, яких планується досягти, та призначаються відповідальні за досягнення результатів.

Важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Виділяють два підходи до структури плану рахунків:

- 1) принцип – двох кругів – виділення двох автономних систем рахунків, відповідно до цілей фінансового і управлінського обліку;
- 2) принцип – інтегрований – рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків.

Перший підхід реалізований у планах рахунків майже 80 країн, зокрема й у більшості країн-членів ЄС (Франції, Німеччині, Бельгії, Швейцарії, Іспанії, Португалії).

Другий підхід характерний для підприємств країн так званої англосаксонської групи (США, Великої Британії, Австралії, Канади).

Існує три основні системи обліку:

- загальна система обліку;
- інтегрована система обліку;
- переплетена система обліку.

Загальна система обліку

Загальну систему обліку звичайно застосовують підприємства сфери послуг, торгівлі, а також невеликі промислові підприємства,

що виробляють однорідну продукцію. Ця система ґрунтується на періодичному облікові запасів та проведенні інвентаризації запасів у місцях їх зберігання і на підставі її результатів балансовим методом визначають витрату (відпуск) відповідних запасів у кінці звітного періоду.

Облік витрат підприємства ведуть за елементами, а доходи обліковують за їх видами: від реалізації продукції (товарів), від інвестицій у цінні папери тощо.

Наприкінці звітного періоду всі рахунки витрат і доходів закривають шляхом списання їхнього сальдо на рахунок «Прибутки та збитки», за даними якого визначають фінансовий результат діяльності підприємства.

В Україні загальну форму обліку можуть використовувати лише суб'єкти малого підприємництва. Такі підприємства ведуть облік витрат лише за елементами, які наприкінці року разом із доходами, відображеними на рахунках класу 7, списують безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Інтегрована система обліку

Більшість промислових підприємств США, Великої Британії, Канади та інших країн англосаксонської групи використовують інтегровану систему обліку, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на її виробництво.

Це досягається шляхом включення рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку. Інтегрована система обліку базується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів сировини, готової продукції та виробництва відображаються на рахунках відповідних запасів.

В основу виокремлення рахунків для обліку витрат підприємства в інтегрованій системі обліку покладено функціональну ознаку. Для цього застосовують рахунки «Виробництво», «Виробничі накладні витрати», «Загальні та адміністративні витрати», «Витрати на збут та реалізацію», «Витрати на дослідження та розробки».

Прямі виробничі витрати відображають безпосередньо на рахунок «Виробництво», непрямі накопичуються на рахунок «Виробничі накладні витрати», а наприкінці звітного періоду списуються на рахунок «Виробництво» і розподіляються між об'єктами калькулювання.

що виробляють однорідну продукцію. Ця система ґрунтується на періодичному облікові запасів та проведенні інвентаризації запасів у місцях їх зберігання і на підставі її результатів балансовим методом визначають витрату (відпуск) відповідних запасів у кінці звітного періоду.

Облік витрат підприємства ведуть за елементами, а доходи обліковують за їх видами: від реалізації продукції (товарів), від інвестицій у цінні папери тощо.

Наприкінці звітного періоду всі рахунки витрат і доходів закривають шляхом списання їхнього сальдо на рахунок «Прибутки та збитки», за даними якого визначають фінансовий результат діяльності підприємства.

В Україні загальну форму обліку можуть використовувати лише суб'єкти малого підприємництва. Такі підприємства ведуть облік витрат лише за елементами, які наприкінці року разом із доходами, відображеними на рахунках класу 7, списують безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Інтегрована система обліку

Більшість промислових підприємств США, Великої Британії, Канади та інших країн англосаксонської групи використовують інтегровану систему обліку, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на її виробництво.

Це досягається шляхом включення рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку. Інтегрована система обліку базується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів сировини, готової продукції та виробництва відображаються на рахунках відповідних запасів.

В основу виокремлення рахунків для обліку витрат підприємства в інтегрованій системі обліку покладено функціональну ознаку. Для цього застосовують рахунки «Виробництво», «Виробничі накладні витрати», «Загальні та адміністративні витрати», «Витрати на збут та реалізацію», «Витрати на дослідження та розробки».

Прямі виробничі витрати відображають безпосередньо на рахунок «Виробництво», непрямі накопичуються на рахунок «Виробничі накладні витрати», а наприкінці звітного періоду списуються на рахунок «Виробництво» і розподіляються між об'єктами калькулювання.

Витрати підрозділів, які здійснюють невиробничі функції (управління, збут, дослідження тощо), не включають у виробничу собівартість продукції. Ці витрати списують на рахунок фінансових результатів у тому обліковому періоді, в якому вони були здійснені.

В Україні інтегровану систему обліку покладено в основу плану рахунків та звітності про фінансові результати.

Переплетена система обліку

Передбачає відокремлене ведення рахунків фінансового та виробничого відділу, які не кореспондують один з одним. В системі рахунків виробничого обліку ведеться облік запасів, здійснюється калькулювання собівартості продукції та визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства. В системі рахунків фінансового обліку відображаються рахунки з дебіторами і кредиторами, визначаються загальні фінансові результати діяльності підприємства. Взаємозв'язок між рахунками фінансового і виробничого обліку здійснюється за допомогою спеціальних контрольних рахунків. Сума прибутку за даними виробничого обліку не збігається з величиною прибутку фінансового обліку, це пояснюється тим, що в системі виробничого обліку формується прибуток від основної діяльності підприємства, а в системі рахунків фінансового обліку відображаються прибутки і збитки від позареалізаційних операцій.

Контрольні запитання

1. Що таке управлінський облік?
2. Що є предметом управлінського обліку?
3. Назвіть функції управлінського обліку.
4. Перелічіть принципи управлінського обліку та дайте їм характеристику.
5. Назвіть основні відмінності між фінансовим та управлінським обліком.
6. Назвіть етапи розвитку управлінського обліку.
7. Охарактеризуйте три системи обліку витрат і доходів на рахунках управлінського та фінансового обліку.

Витрати підрозділів, які здійснюють невиробничі функції (управління, збут, дослідження тощо), не включають у виробничу собівартість продукції. Ці витрати списують на рахунок фінансових результатів у тому обліковому періоді, в якому вони були здійснені.

В Україні інтегровану систему обліку покладено в основу плану рахунків та звітності про фінансові результати.

Переплетена система обліку

Передбачає відокремлене ведення рахунків фінансового та виробничого відділу, які не кореспондують один з одним. В системі рахунків виробничого обліку ведеться облік запасів, здійснюється калькулювання собівартості продукції та визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства. В системі рахунків фінансового обліку відображаються рахунки з дебіторами і кредиторами, визначаються загальні фінансові результати діяльності підприємства. Взаємозв'язок між рахунками фінансового і виробничого обліку здійснюється за допомогою спеціальних контрольних рахунків. Сума прибутку за даними виробничого обліку не збігається з величиною прибутку фінансового обліку, це пояснюється тим, що в системі виробничого обліку формується прибуток від основної діяльності підприємства, а в системі рахунків фінансового обліку відображаються прибутки і збитки від позареалізаційних операцій.

Контрольні запитання

1. Що таке управлінський облік?
2. Що є предметом управлінського обліку?
3. Назвіть функції управлінського обліку.
4. Перелічіть принципи управлінського обліку та дайте їм характеристику.
5. Назвіть основні відмінності між фінансовим та управлінським обліком.
6. Назвіть етапи розвитку управлінського обліку.
7. Охарактеризуйте три системи обліку витрат і доходів на рахунках управлінського та фінансового обліку.

Дискусійні питання

1. Які основні переваги управлінського обліку над традиційним бухгалтерським обліком?
2. Який підхід до побудови Плану рахунків доходів та витрат покладено в основу національного Плану рахунків?
3. Переваги та недоліки загальної, інтегрованої та переплетеної системи обліку.

Теми рефератів

1. Еволюція управлінського обліку.
2. Розвиток управлінського обліку в Україні.
3. Організація управлінського обліку на підприємстві.
4. Управлінський облік у прийнятті управлінських рішень.
5. Склад інформації, що використовується для формування системи управлінського обліку.

Дискусійні питання

1. Які основні переваги управлінського обліку над традиційним бухгалтерським обліком?
2. Який підхід до побудови Плану рахунків доходів та витрат покладено в основу національного Плану рахунків?
3. Переваги та недоліки загальної, інтегрованої та переплетеної системи обліку.

Теми рефератів

1. Еволюція управлінського обліку.
2. Розвиток управлінського обліку в Україні.
3. Організація управлінського обліку на підприємстві.
4. Управлінський облік у прийнятті управлінських рішень.
5. Склад інформації, що використовується для формування системи управлінського обліку.

ТЕМА 16

СКЛАД ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

Питання до розгляду

- 16.1. Класифікація витрат в управлінському обліку.
 - Нормативне забезпечення.
 - 16.1.1. Групування витрат.
 - 16.1.2. Нормативно-правове забезпечення.
- 16.2. Класифікація витрат виробництва.
 - 16.2.1 Класифікація витрат для цілей фінансового обліку.
 - 16.2.2 Класифікація витрат для цілей управлінського обліку.
 - 16.2.2.1. Витрати для оцінки запасів.
 - 16.2.2.2. Витрати для прийняття рішень.
 - 16.2.2.3. Витрати для забезпечення контролю.

Ключові терміни і поняття: витрати, класифікація витрат, вичерпані (спожиті) та невичерпані (неспожиті) витрати, витрати на продукцію, витрати періоду, прямі та непрямі витрати, основні та накладні виробничі витрати, виробничі та невиробничі витрати, конверсійні витрати, релевантні та нерелевантні витрати, постійні та змінні витрати, дійсні (реальні) та можливі (альтернативні) витрати, маржинальні та середні витрати, контрольовані та неконтрольовані витрати, регульовані та нерегульовані витрати.

Після вивчення матеріалу теми 16 студент повинен знати

- повний обсяг запропонованого в темі матеріалу;
- теоретичні питання;
- підходи до класифікації та групування витрат.

ТЕМА 16

СКЛАД ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

Питання до розгляду

- 16.1. Класифікація витрат в управлінському обліку.
 - Нормативне забезпечення.
 - 16.1.1. Групування витрат.
 - 16.1.2. Нормативно-правове забезпечення.
- 16.2. Класифікація витрат виробництва.
 - 16.2.1 Класифікація витрат для цілей фінансового обліку.
 - 16.2.2 Класифікація витрат для цілей управлінського обліку.
 - 16.2.2.1. Витрати для оцінки запасів.
 - 16.2.2.2. Витрати для прийняття рішень.
 - 16.2.2.3. Витрати для забезпечення контролю.

Ключові терміни і поняття: витрати, класифікація витрат, вичерпані (спожиті) та невичерпані (неспожиті) витрати, витрати на продукцію, витрати періоду, прямі та непрямі витрати, основні та накладні виробничі витрати, виробничі та невиробничі витрати, конверсійні витрати, релевантні та нерелевантні витрати, постійні та змінні витрати, дійсні (реальні) та можливі (альтернативні) витрати, маржинальні та середні витрати, контрольовані та неконтрольовані витрати, регульовані та нерегульовані витрати.

Після вивчення матеріалу теми 16 студент повинен знати

- повний обсяг запропонованого в темі матеріалу;
- теоретичні питання;
- підходи до класифікації та групування витрат.

Після вивчення матеріалу теми 16 студент повинен вміти

- аналізувати інформацію про витрати для прийняття управлінських рішень;
- застосовувати на практиці теоретичні знання матеріалу.

Нормативно-правове забезпечення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №87.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 1 грудня 1999 р. № 318.

3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI.

16.1. Класифікація витрат в управлінському обліку. Нормативне забезпечення

Під *класифікацією* витрат слід розуміти їх групування за певною ознакою для використання в оперативному управлінні і формуванні собівартості продукції.

У сучасному управлінському обліку мають місце декілька *підходів до класифікації витрат*. Основні з них передбачають класифікацію витрат:

- залежно від завдань управлінського обліку на підприємстві (прийняття управлінських рішень, контроль діяльності центрів відповідальності, калькулювання собівартості і визначення прибутку);
- в розрізі управлінських функцій (прогнозування, планування, облік, контроль, аналіз, регулювання, стимулювання та ін.)

Основне завдання класифікації полягає в забезпеченні одержання інформації для контролю й економічного аналізу використання ресурсів. Саме розчленування загальної суми витрат та групування їх за певними ознаками дає змогу оцінювати їх поведінку та залежність від обсягу виробництва або вплив на нього.

Класифікація витрат за різними ознаками сприяє більш глибокому вивченню складу витрат та їх характеру, дозволяє викорис-

Після вивчення матеріалу теми 16 студент повинен вміти

- аналізувати інформацію про витрати для прийняття управлінських рішень;
- застосовувати на практиці теоретичні знання матеріалу.

Нормативно-правове забезпечення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №87.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 1 грудня 1999 р. № 318.

3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI.

16.1. Класифікація витрат в управлінському обліку. Нормативне забезпечення

Під *класифікацією* витрат слід розуміти їх групування за певною ознакою для використання в оперативному управлінні і формуванні собівартості продукції.

У сучасному управлінському обліку мають місце декілька *підходів до класифікації витрат*. Основні з них передбачають класифікацію витрат:

- залежно від завдань управлінського обліку на підприємстві (прийняття управлінських рішень, контроль діяльності центрів відповідальності, калькулювання собівартості і визначення прибутку);
- в розрізі управлінських функцій (прогнозування, планування, облік, контроль, аналіз, регулювання, стимулювання та ін.)

Основне завдання класифікації полягає в забезпеченні одержання інформації для контролю й економічного аналізу використання ресурсів. Саме розчленування загальної суми витрат та групування їх за певними ознаками дає змогу оцінювати їх поведінку та залежність від обсягу виробництва або вплив на нього.

Класифікація витрат за різними ознаками сприяє більш глибокому вивченню складу витрат та їх характеру, дозволяє викорис-

товувати економічно обґрунтовані способи групування витрат у практиці економічної роботи. Проте варто підкреслити, що класифікації витрат за одними ознаками мають більше значення, а за іншими – менше. Крім того, суттєво відрізняються класифікаційні групування витрат у вітчизняній і зарубіжній економічній науці.

16.1.1. Групування витрат

Розрізняють основні групування витрат:

- за елементами витрат;
- за статтями витрат;
- за обсягом виробництва продукції;
- за звітними періодами;
- за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства;
- за функціональним призначенням.

Групування витрат за елементами витрат дозволяє отримати інформацію про величину витрат залежно від їх економічного змісту.

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: 1) матеріальні витрати; 2) витрати на оплату праці; 3) відрахування на соціальні заходи; 4) амортизація; 5) інші операційні витрати.

Групування витрат за статтями витрат використовуються для розподілу витрат за видами, що дозволяє контролювати витрати з точки зору їх призначення.

При групуванні витрат за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства розрізняють прямі і непрямі витрати. Прямі витрати – це витрати, які можна віднести безпосередньо до витрат конкретних структурних підрозділів. Непрямими визначаються витрати, які відносяться до всього підприємства в цілому і розподіляються між його структурними одиницями розрахунковим шляхом.

Групування витрат за обсягом виробництва продукції передбачає поділ витрат на змінні і постійні. Змінні пред'являють собою витрати, величина яких змінюється (збільшується чи зменшується) прямо пропорційно зміні обсягу виробництва продукції (витрати на сировину). Постійні – витрати, величина яких у разі зміни обсягу виробництва продукції залишається незмінною (амортизація необоротних активів, орендна плата, витрати з оплати послуг охорони тощо).

Групування витрат за звітними періодами передбачає визнання витрат в тому періоді, в якому вони реально виникли, незалеж-

товувати економічно обґрунтовані способи групування витрат у практиці економічної роботи. Проте варто підкреслити, що класифікації витрат за одними ознаками мають більше значення, а за іншими – менше. Крім того, суттєво відрізняються класифікаційні групування витрат у вітчизняній і зарубіжній економічній науці.

16.1.1. Групування витрат

Розрізняють основні групування витрат:

- за елементами витрат;
- за статтями витрат;
- за обсягом виробництва продукції;
- за звітними періодами;
- за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства;
- за функціональним призначенням.

Групування витрат за елементами витрат дозволяє отримати інформацію про величину витрат залежно від їх економічного змісту.

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: 1) матеріальні витрати; 2) витрати на оплату праці; 3) відрахування на соціальні заходи; 4) амортизація; 5) інші операційні витрати.

Групування витрат за статтями витрат використовуються для розподілу витрат за видами, що дозволяє контролювати витрати з точки зору їх призначення.

При групуванні витрат за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства розрізняють прямі і непрямі витрати. Прямі витрати – це витрати, які можна віднести безпосередньо до витрат конкретних структурних підрозділів. Непрямими визначаються витрати, які відносяться до всього підприємства в цілому і розподіляються між його структурними одиницями розрахунковим шляхом.

Групування витрат за обсягом виробництва продукції передбачає поділ витрат на змінні і постійні. Змінні пред'являють собою витрати, величина яких змінюється (збільшується чи зменшується) прямо пропорційно зміні обсягу виробництва продукції (витрати на сировину). Постійні – витрати, величина яких у разі зміни обсягу виробництва продукції залишається незмінною (амортизація необоротних активів, орендна плата, витрати з оплати послуг охорони тощо).

Групування витрат за звітними періодами передбачає визнання витрат в тому періоді, в якому вони реально виникли, незалеж-

но від часу їх оплати. Це дає підставу для класифікації витрат на витрати звітних періодів і витрати майбутніх періодів. До останніх відносять наперед сплачені аванси тощо.

16.1.2. Нормативно-правове забезпечення

Законодавче закріплення функціонування управлінського обліку в Україні та необхідність ведення обліку витрат на виробництво окремих

видів продукції здавалося б може свідчити про те, що цей вид обліку набув широкого розповсюдження.

Склад витрат, які відносяться на собівартість виготовленої продукції у бухгалтерському обліку, регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», а у податковому обліку – Законом України «Про оподаткування прибутку підприємства» від 28 грудня 1994 р. №334/94-ВР (зі змінами і доповненнями).

П(С)БО 16 «Витрати» має загальний характер і не враховує особливості кожної галузі виробництва. Саме тому міністерства і відомства розробляють методичні рекомендації з питань організації обліку витрат та калькування собівартості продукції у різних галузях.

Більшість міністерств та інших центральних органів управління розробили і затвердили рекомендації для відповідних галузей. Це такі документи, як:

- Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затверджені Державним комітетом промислової політики України 02.02.01 р. № 47;
- Методичні рекомендації з формування складу витрат на порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України 22.05.02 р., №145;
- Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Міністерством аграрної політики України №132 від 18.05.2001 р. та ін.

Таким чином, сучасна система класифікації витрат повинна створити надійну основу для прогнозування економічних наслідків управлінських рішень: випускати цю продукцію або іншу, виробляти комплектуючі вироби чи купувати, яку встановити ціну, чи купувати запропоноване устаткування.

но від часу їх оплати. Це дає підставу для класифікації витрат на витрати звітних періодів і витрати майбутніх періодів. До останніх відносять наперед сплачені аванси тощо.

16.1.2. Нормативно-правове забезпечення

Законодавче закріплення функціонування управлінського обліку в Україні та необхідність ведення обліку витрат на виробництво окремих

видів продукції здавалося б може свідчити про те, що цей вид обліку набув широкого розповсюдження.

Склад витрат, які відносяться на собівартість виготовленої продукції у бухгалтерському обліку, регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», а у податковому обліку – Законом України «Про оподаткування прибутку підприємства» від 28 грудня 1994 р. №334/94-ВР (зі змінами і доповненнями).

П(С)БО 16 «Витрати» має загальний характер і не враховує особливості кожної галузі виробництва. Саме тому міністерства і відомства розробляють методичні рекомендації з питань організації обліку витрат та калькування собівартості продукції у різних галузях.

Більшість міністерств та інших центральних органів управління розробили і затвердили рекомендації для відповідних галузей. Це такі документи, як:

- Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затверджені Державним комітетом промислової політики України 02.02.01 р. № 47;
- Методичні рекомендації з формування складу витрат на порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України 22.05.02 р., №145;
- Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Міністерством аграрної політики України №132 від 18.05.2001 р. та ін.

Таким чином, сучасна система класифікації витрат повинна створити надійну основу для прогнозування економічних наслідків управлінських рішень: випускати цю продукцію або іншу, виробляти комплектуючі вироби чи купувати, яку встановити ціну, чи купувати запропоноване устаткування.

16.2. Склад та класифікація витрат виробництва

16.2.1. Класифікація витрат для цілей фінансового обліку

В Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку класифікація витрат показана з точки зору їх групування відповідно до видів діяльності, за якими були понесені витрати (рис. 16.1).

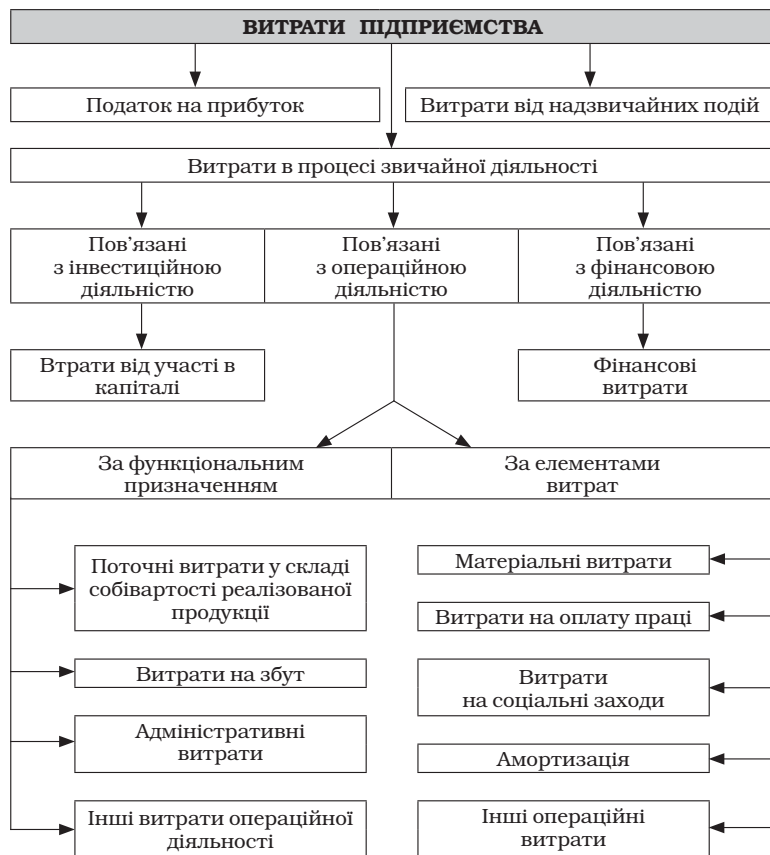


Рис. 16.1. Класифікація витрат відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»

16.2. Склад та класифікація витрат виробництва

16.2.1. Класифікація витрат для цілей фінансового обліку

В Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку класифікація витрат показана з точки зору їх групування відповідно до видів діяльності, за якими були понесені витрати (рис. 16.1).

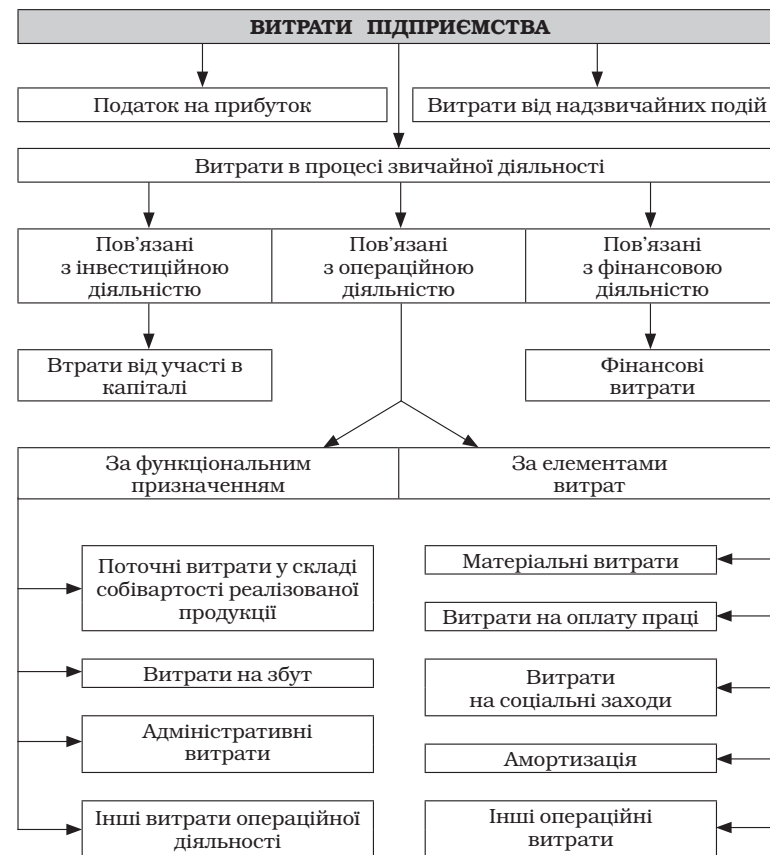


Рис. 16.1. Класифікація витрат відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»

За видами діяльності витрати поділяють на витрати від звичайної діяльності та надзвичайної діяльності. В свою чергу витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, можна поділити на витрати від операційної (основної та іншої), інвестиційної, фінансової та іншої діяльності. Відповідно, витрати, пов'язані з операційною діяльністю, групують за функціями – витрати виробництва (реалізації), витрати на управління, збут та інші операційні витрати, а також за економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Крім функціональної ознаки класифікації витрат, виділяються інші (табл. 16.1).

Таблиця 16.1

Традиційна класифікація витрат

№ п/п	Ознака	Види
1	Стосовно виробничого процесу	Основні Накладні
2	За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	Прямі Непрямі
3	За єдністю складу	Одноелементні Комплексні
4	Щодо обсягів виробництва	Постійні Змінні
5	За доцільністю	Продуктові Непродуктові
6	За календарним періодом	Поточні Одноразові
7	За видами витрат	За економічними елементами За статтями калькуляції
8	За включенням до собівартості	Включаються до собівартості Не включаються до собівартості
9	За видами діяльності	Витрати звичайної діяльності Витрати надзвичайної діяльності
10	Стосовно об'єкта оподаткування	Витрати, що визначаються валовими Витрати подвійного призначення Витрати, що не включаються до валових

За видами діяльності витрати поділяють на витрати від звичайної діяльності та надзвичайної діяльності. В свою чергу витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, можна поділити на витрати від операційної (основної та іншої), інвестиційної, фінансової та іншої діяльності. Відповідно, витрати, пов'язані з операційною діяльністю, групують за функціями – витрати виробництва (реалізації), витрати на управління, збут та інші операційні витрати, а також за економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Крім функціональної ознаки класифікації витрат, виділяються інші (табл. 16.1).

Таблиця 16.1

Традиційна класифікація витрат

№ п/п	Ознака	Види
1	Стосовно виробничого процесу	Основні Накладні
2	За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	Прямі Непрямі
3	За єдністю складу	Одноелементні Комплексні
4	Щодо обсягів виробництва	Постійні Змінні
5	За доцільністю	Продуктові Непродуктові
6	За календарним періодом	Поточні Одноразові
7	За видами витрат	За економічними елементами За статтями калькуляції
8	За включенням до собівартості	Включаються до собівартості Не включаються до собівартості
9	За видами діяльності	Витрати звичайної діяльності Витрати надзвичайної діяльності
10	Стосовно об'єкта оподаткування	Витрати, що визначаються валовими Витрати подвійного призначення Витрати, що не включаються до валових

16.2.2. Класифікація витрат для цілей управлінського обліку

Для потреб контролю, аналізу, обчислення собівартості та управління витратами їх поділяють на групи за такими ознаками, які які представлені на рис. 16.2.

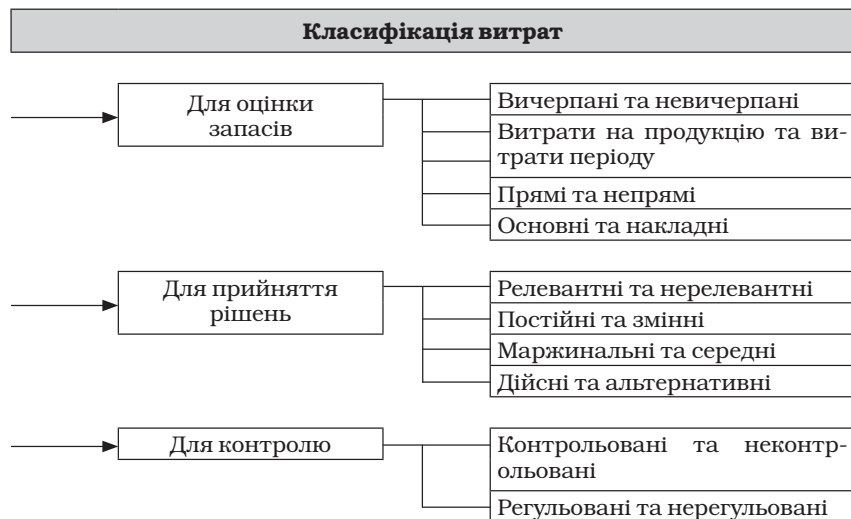


Рис. 16.2. Класифікація витрат в управлінському обліку

В основу класифікації витрат в управлінському обліку покладено принцип: різні витрати для різних цілей, тобто мета, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику та склад окремих груп витрат. Перевагою даної класифікації є спроможність надавати інформацію для прогнозування короткострокових управлінських рішень та контролю витрат за сферами діяльності і центрами відповідальності.

16.2.2.1. Витрати для оцінки запасів

Для оцінки запасів – сировини, матеріалів, МШП, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, готової продукції, товарів – використо-

16.2.2. Класифікація витрат для цілей управлінського обліку

Для потреб контролю, аналізу, обчислення собівартості та управління витратами їх поділяють на групи за такими ознаками, які які представлені на рис. 16.2.

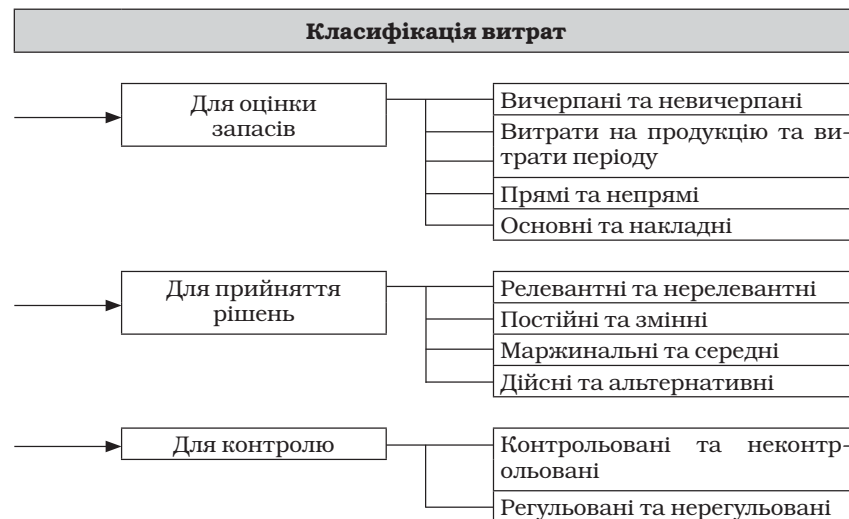


Рис. 16.2. Класифікація витрат в управлінському обліку

В основу класифікації витрат в управлінському обліку покладено принцип: різні витрати для різних цілей, тобто мета, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику та склад окремих груп витрат. Перевагою даної класифікації є спроможність надавати інформацію для прогнозування короткострокових управлінських рішень та контролю витрат за сферами діяльності і центрами відповідальності.

16.2.2.1. Витрати для оцінки запасів

Для оцінки запасів – сировини, матеріалів, МШП, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, готової продукції, товарів – використо-

вують класифікацію витрат, притаманну бухгалтерському обліку.

Вичерпані (спожиті) витрати – це витрати звітного періоду, що призводять до зменшення активів або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді. До них можна віднести витрати сировини і матеріалів, нарахування оплати праці і на виробництво продукції, яка реалізована у звітному періоді. Вичерпані витрати відображають у звіті про фінансові результати як собівартість реалізованої продукції.

Невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної господарської діяльності для отримання доходу у майбутньому. До таких витрат можна віднести витрати на придбання матеріалів, які ще не витрачені (не спожиті), товарів, які ще не реалізовані і відображаються у складі активів підприємства як запаси.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів для реалізації, тобто це виробничі витрати.

Витрати періоду – це витрати, що не включаються у собівартість запасів і розглядають як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Вони не проходять стадію виробництва, а відразу впливають на обчислення прибутку.

Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом. Це означає, що при вирішенні питання про доцільність прямого віднесення витрат на конкретний об'єкт обліку витрат (вид продукції, замовлення тощо) необхідно керуватися принципом співвідношення витрат і вигод. До прямих відносять в першу чергу вартість основних матеріалів та зарплати, витрачених на виготовлення конкретного виду продукції

Непрямі (опосередковані) витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат прямим методом. Одні й ті ж витрати можуть бути одночасно прямими для одного об'єкта обліку витрат і непрямими – для іншого.

Основні витрати – це прямі витрати на продукцію, без яких саме виробництво продукції стає неможливим. До основних відносять: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати.

Накладні витрати – це витрати на продукцію, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку витрат економічно доціль-

вують класифікацію витрат, притаманну бухгалтерському обліку.

Вичерпані (спожиті) витрати – це витрати звітного періоду, що призводять до зменшення активів або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді. До них можна віднести витрати сировини і матеріалів, нарахування оплати праці і на виробництво продукції, яка реалізована у звітному періоді. Вичерпані витрати відображають у звіті про фінансові результати як собівартість реалізованої продукції.

Невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної господарської діяльності для отримання доходу у майбутньому. До таких витрат можна віднести витрати на придбання матеріалів, які ще не витрачені (не спожиті), товарів, які ще не реалізовані і відображаються у складі активів підприємства як запаси.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів для реалізації, тобто це виробничі витрати.

Витрати періоду – це витрати, що не включаються у собівартість запасів і розглядають як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Вони не проходять стадію виробництва, а відразу впливають на обчислення прибутку.

Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом. Це означає, що при вирішенні питання про доцільність прямого віднесення витрат на конкретний об'єкт обліку витрат (вид продукції, замовлення тощо) необхідно керуватися принципом співвідношення витрат і вигод. До прямих відносять в першу чергу вартість основних матеріалів та зарплати, витрачених на виготовлення конкретного виду продукції

Непрямі (опосередковані) витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат прямим методом. Одні й ті ж витрати можуть бути одночасно прямими для одного об'єкта обліку витрат і непрямими – для іншого.

Основні витрати – це прямі витрати на продукцію, без яких саме виробництво продукції стає неможливим. До основних відносять: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати.

Накладні витрати – це витрати на продукцію, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку витрат економічно доціль-

ним методом. Це загальновиробничі витрати, і їх розподіляють між окремими видами продукції умовно, пропорційно до попередньо обраної бази.

До накладних належать витрати на обслуговування виробничого процесу й управління. Їх поділяють на виробничі та невиробничі накладні витрати (табл. 16.2).

Таблиця 16.2

Класифікація витрат відповідно до П(С)БО 16

ВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ	Собівартість реалізованих товарів (продукції)	<p>До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:</p> <ul style="list-style-type: none"> – прямі матеріальні витрати (вартість сировини та основних матеріалів); – прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат); – інші прямі витрати (витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат: відрахування на соціальні заходи, плата за оренду, втрати від браку, амортизація та інше); – змінні загальновиробничі та постійні загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація ОЗ, нематеріальних активів загального призначення, витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, страхування, витрати на вдосконалення технології, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, витрати на охорону праці та інші)
НЕВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ	Адміністративні витрати	<ul style="list-style-type: none"> – загальні корпоративні витрати; – витрати на службові відрядження; – витрати на утримання ОЗ, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання; – винагороди за професійні послуги; – витрати на зв'язок; – амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; – витрати на врегулювання спорів у судових органах; – податки, збори та інші обов'язкові платежі; – плата за розрахункове касове обслуговування; – інші витрати загальногосподарського призначення

ним методом. Це загальновиробничі витрати, і їх розподіляють між окремими видами продукції умовно, пропорційно до попередньо обраної бази.

До накладних належать витрати на обслуговування виробничого процесу й управління. Їх поділяють на виробничі та невиробничі накладні витрати (табл. 16.2).

Таблиця 16.2

Класифікація витрат відповідно до П(С)БО 16

ВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ	Собівартість реалізованих товарів (продукції)	<p>До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:</p> <ul style="list-style-type: none"> – прямі матеріальні витрати (вартість сировини та основних матеріалів); – прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат); – інші прямі витрати (витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат: відрахування на соціальні заходи, плата за оренду, втрати від браку, амортизація та інше); – змінні загальновиробничі та постійні загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація ОЗ, нематеріальних активів загального призначення, витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, страхування, витрати на вдосконалення технології, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, витрати на охорону праці та інші)
НЕВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ	Адміністративні витрати	<ul style="list-style-type: none"> – загальні корпоративні витрати; – витрати на службові відрядження; – витрати на утримання ОЗ, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання; – винагороди за професійні послуги; – витрати на зв'язок; – амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; – витрати на врегулювання спорів у судових органах; – податки, збори та інші обов'язкові платежі; – плата за розрахункове касове обслуговування; – інші витрати загальногосподарського призначення

Продовження табл. 16.2

НЕВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ	Витрати на збут	<ul style="list-style-type: none"> – витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах; – витрати на ремонт тари; – оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, що забезпечують збут; – витрати на рекламу та дослідження ринку; – витрати на перепродажну підготовку товарів; – витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання ОЗ, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції; – витрати на транспортування; – витрати на гарантійний ремонт; – інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг
	Інші операційні витрати	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на дослідження та розробки; – собівартість реалізованої іноземної валюти; – собівартість реалізованих виробничих запасів; – сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; – втрати від операційної курсової різниці; – 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
	5. Витрати фінансової діяльності	<ul style="list-style-type: none"> – відсотки за кредит; – інші фінансові витрати
	6. Витрати інвестиційної діяльності	<ul style="list-style-type: none"> – втрати від участі в капіталі
	7. Інші витрати звичайної діяльності	<ul style="list-style-type: none"> – собівартість реалізованих фінансових інвестицій; – собівартість реалізованих необоротних активів; – собівартість реалізованих майнових комплексів; – втрати від неопераційних курсових різниць; – сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; – витрати на ліквідацію необоротних активів; – залишкова вартість ліквідованих необоротних активів; – інші витрати звичайної діяльності
8. Надзвичайні витрати	<ul style="list-style-type: none"> – надзвичайні витрати 	

Продовження табл. 16.2

НЕВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ	Витрати на збут	<ul style="list-style-type: none"> – витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах; – витрати на ремонт тари; – оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, що забезпечують збут; – витрати на рекламу та дослідження ринку; – витрати на перепродажну підготовку товарів; – витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання ОЗ, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції; – витрати на транспортування; – витрати на гарантійний ремонт; – інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг
	Інші операційні витрати	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на дослідження та розробки; – собівартість реалізованої іноземної валюти; – собівартість реалізованих виробничих запасів; – сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; – втрати від операційної курсової різниці; – 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
	5. Витрати фінансової діяльності	<ul style="list-style-type: none"> – відсотки за кредит; – інші фінансові витрати
	6. Витрати інвестиційної діяльності	<ul style="list-style-type: none"> – втрати від участі в капіталі
	7. Інші витрати звичайної діяльності	<ul style="list-style-type: none"> – собівартість реалізованих фінансових інвестицій; – собівартість реалізованих необоротних активів; – собівартість реалізованих майнових комплексів; – втрати від неопераційних курсових різниць; – сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; – витрати на ліквідацію необоротних активів; – залишкова вартість ліквідованих необоротних активів; – інші витрати звичайної діяльності
8. Надзвичайні витрати	<ul style="list-style-type: none"> – надзвичайні витрати 	

Виробничі накладні витрати – це витрати виробничих підрозділів, які, не мають безпосереднього зв'язку з виробничим процесом, а пов'язані лише з його обслуговуванням і створенням для нього необхідних умов (амортизаційні відрахування з вартості виробничих основних засобів, орендна плата, утримання апарату управління підрозділу тощо).

Невиробничих накладні витрати – це витрати на утримання центрального апарату управління підприємством (адміністративні витрати), комерційні та деякі інші витрати.

16.2.2.2. Витрати для прийняття рішень

Оскільки управлінські рішення зазвичай спрямовані на перспективу, керівництву, насамперед, необхідна інформація про очікувані витрати та

доходи. У зв'язку з цим вирізняють релевантні витрати та нерелевантні витрати.



Рис. 16.3. Критерії визнання релевантних витрат

Релевантні (очікувані) витрати – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінських рішень, тобто майбутні витрати. Це витрати, що відрізняють одну альтернативу від іншої.

Не релевантні (*безповоротні*) витрати – це витрати, які не можуть бути змінені в результаті прийнятого управлінського рішення, тобто минулі витрати.

Виробничі накладні витрати – це витрати виробничих підрозділів, які, не мають безпосереднього зв'язку з виробничим процесом, а пов'язані лише з його обслуговуванням і створенням для нього необхідних умов (амортизаційні відрахування з вартості виробничих основних засобів, орендна плата, утримання апарату управління підрозділу тощо).

Невиробничих накладні витрати – це витрати на утримання центрального апарату управління підприємством (адміністративні витрати), комерційні та деякі інші витрати.

16.2.2.2. Витрати для прийняття рішень

Оскільки управлінські рішення зазвичай спрямовані на перспективу, керівництву, насамперед, необхідна інформація про очікувані витрати та

доходи. У зв'язку з цим вирізняють релевантні витрати та нерелевантні витрати.



Рис. 16.3. Критерії визнання релевантних витрат

Релевантні (очікувані) витрати – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінських рішень, тобто майбутні витрати. Це витрати, що відрізняють одну альтернативу від іншої.

Не релевантні (*безповоротні*) витрати – це витрати, які не можуть бути змінені в результаті прийнятого управлінського рішення, тобто минулі витрати.

Важливим принципом класифікації витрат в управлінському обліку є принцип еластичності, під якою мається на увазі залежність між величиною витрат і зміною обсягу виробництва.

Явище еластичності визначає розподіл витрат за ступенем їхнього реагування на зміну масштабів виробництва на змінні і постійні витрати.

Змінні витрати змінюються в загальній сумі прямо пропорційно змінам обсягу виробництва, при цьому їх величина на одиницю продукції залишається без змін.

При збільшенні обсягу виробництва питома величина постійних витрат відносно зменшується. В теорії управлінського обліку виділяють наступні види змінних витрат (рис. 16.4):

Постійні витрати – це такі витрати, сума яких не залежить від обсягу виробництва, тобто вони не змінюються у разі зміни обсягу виробництва до певної межі.

Маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції понад досягнутий рівень, тобто це сума змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції.

Середні витрати – це середня арифметична собівартість одиниці продукції, розрахована відношенням загальної суми витрат до кількості одиниць виготовленої продукції.

ВИДИ ЗМІННИХ ВИТРАТ	
залежно від коефіцієнта еластичності	за характером змін
пропорційні витрати знаходяться в прямій залежності від обсягу виробництва	стрибокподібні витрати характерні для тих випадків, коли відбувається зміна цін на матеріал витрати
прогресивні витрати ростуть швидше, ніж обсяг виробництва	реманентні витрати, швидко зростаючи при збільшенні обсягу виробництва, набагато повільніше знижуються при його скороченні
дегресивні витрати ростуть повільніше, ніж обсяг виробництва	Гнучкі витрати, витрати «поводяться» по-різному за різних обсягів виробництва, в окремих випадках виступаючи як пропорційні, прогресивні чи дегресивні

Рис. 16.4. Види змінних витрат

Важливим принципом класифікації витрат в управлінському обліку є принцип еластичності, під якою мається на увазі залежність між величиною витрат і зміною обсягу виробництва.

Явище еластичності визначає розподіл витрат за ступенем їхнього реагування на зміну масштабів виробництва на змінні і постійні витрати.

Змінні витрати змінюються в загальній сумі прямо пропорційно змінам обсягу виробництва, при цьому їх величина на одиницю продукції залишається без змін.

При збільшенні обсягу виробництва питома величина постійних витрат відносно зменшується. В теорії управлінського обліку виділяють наступні види змінних витрат (рис. 16.4):

Постійні витрати – це такі витрати, сума яких не залежить від обсягу виробництва, тобто вони не змінюються у разі зміни обсягу виробництва до певної межі.

Маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції понад досягнутий рівень, тобто це сума змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції.

Середні витрати – це середня арифметична собівартість одиниці продукції, розрахована відношенням загальної суми витрат до кількості одиниць виготовленої продукції.

ВИДИ ЗМІННИХ ВИТРАТ	
залежно від коефіцієнта еластичності	за характером змін
пропорційні витрати знаходяться в прямій залежності від обсягу виробництва	стрибокподібні витрати характерні для тих випадків, коли відбувається зміна цін на матеріал витрати
прогресивні витрати ростуть швидше, ніж обсяг виробництва	реманентні витрати, швидко зростаючи при збільшенні обсягу виробництва, набагато повільніше знижуються при його скороченні
дегресивні витрати ростуть повільніше, ніж обсяг виробництва	Гнучкі витрати, витрати «поводяться» по-різному за різних обсягів виробництва, в окремих випадках виступаючи як пропорційні, прогресивні чи дегресивні

Рис. 16.4. Види змінних витрат

Дійсні (реальні) витрати – це витрати, які зумовлюють зменшення активів або збільшення зобов'язань і вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Дійсні витрати відображають в системі обліку в міру їх здійснення.

Альтернативні (можливі) витрати – це втрачена вигода, коли вибір одного варіанта рішення зумовлює відмову від іншого варіанта альтернативного рішення, який також забезпечував одержання певної вигоди. У такому випадку вибір одного варіанта призводить до втрати вигоди, яку міг би забезпечити інший варіант. Сума втраченої вигоди і враховується як можливі витрати.

16.2.2.3. Витрати для забезпечення контролю

Витрати, які відображаються за центрами відповідальності, класифікуються як контрольовані (регульовані) і неконтрольовані (нерегульовані) керівником відповідного рівня відповідальності.

Контрольовані витрати – це такі витрати, рівень яких керівник може контролювати або змінювати своїми діями (рішеннями). Рівень контрольованості витрат залежить від рівня управління та часу, протягом якого здійснюється контроль за витратами.

Неконтрольовані витрати – це витрати, які керівник не може контролювати та на які не може впливати своїми рішеннями. По суті, зовсім неконтрольованих витрат не буває, але є витрати, які не може проконтролювати конкретний керівник за відведений період часу.

Регульовані витрати – витрати, на величину яких може впливати керівник своїм рішенням.

Нерегульовані витрати – витрати, на величину яких не може впливати керівник

Контрольні запитання

1. Дайте визначення категорії «витрат».
2. Що розуміють під виразом «класифікація витрат»?
3. Назвіть напрями класифікації витрат.
4. Якими нормативними документами бухгалтерського обліку передбачена методика визначення витрат?

Дійсні (реальні) витрати – це витрати, які зумовлюють зменшення активів або збільшення зобов'язань і вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Дійсні витрати відображають в системі обліку в міру їх здійснення.

Альтернативні (можливі) витрати – це втрачена вигода, коли вибір одного варіанта рішення зумовлює відмову від іншого варіанта альтернативного рішення, який також забезпечував одержання певної вигоди. У такому випадку вибір одного варіанта призводить до втрати вигоди, яку міг би забезпечити інший варіант. Сума втраченої вигоди і враховується як можливі витрати.

16.2.2.3. Витрати для забезпечення контролю

Витрати, які відображаються за центрами відповідальності, класифікуються як контрольовані (регульовані) і неконтрольовані (нерегульовані) керівником відповідного рівня відповідальності.

Контрольовані витрати – це такі витрати, рівень яких керівник може контролювати або змінювати своїми діями (рішеннями). Рівень контрольованості витрат залежить від рівня управління та часу, протягом якого здійснюється контроль за витратами.

Неконтрольовані витрати – це витрати, які керівник не може контролювати та на які не може впливати своїми рішеннями. По суті, зовсім неконтрольованих витрат не буває, але є витрати, які не може проконтролювати конкретний керівник за відведений період часу.

Регульовані витрати – витрати, на величину яких може впливати керівник своїм рішенням.

Нерегульовані витрати – витрати, на величину яких не може впливати керівник

Контрольні запитання

1. Дайте визначення категорії «витрат».
2. Що розуміють під виразом «класифікація витрат»?
3. Назвіть напрями класифікації витрат.
4. Якими нормативними документами бухгалтерського обліку передбачена методика визначення витрат?

5. Назвіть економічні елементи витрат.
6. Що таке вичерпані та невичерпані витрати?
7. Принципи поділу витрат на такі, що включаються у собівартість продукції, і такі, що належать до витрат періоду.
8. Концепція витрат для визначення фінансового результату.
9. Що покладено в основу класифікації витрат за напрямком контролю?
10. Назвіть критерії визнання релевантних витрат.
11. В теорії управлінського обліку змінні витрати класифікують на...
12. Як класифікують витрати згідно із П(С)БО 16?
13. Дайте визначення регульованих і нерегульованих витрат, наведіть приклади.

Дискусійні питання

1. Для яких управлінських рішень використовуються ймовірні витрати?
2. На вашу думку, від чого залежить контрольованість витрат?
3. З чим пов'язаний розподіл витрат на змінні і постійні? У чому полягає їх практичне значення?
4. На вашу думку, у чому полягає відмінність середніх і маржинальних витрат?
5. Як розрахувати витрати відповідно до різних ознак їх класифікації?
6. Де краще розглянуто класифікацію витрат: в управлінському обліку чи у фінансовому?

Теми рефератів

1. Класифікація витрат: спільні і відмінні риси в фінансовому і управлінському обліку.
2. Класифікація витрат з метою контролю: облік за центрами відповідальності.
3. Облік і контроль витрат на виробництво.

5. Назвіть економічні елементи витрат.
6. Що таке вичерпані та невичерпані витрати?
7. Принципи поділу витрат на такі, що включаються у собівартість продукції, і такі, що належать до витрат періоду.
8. Концепція витрат для визначення фінансового результату.
9. Що покладено в основу класифікації витрат за напрямком контролю?
10. Назвіть критерії визнання релевантних витрат.
11. В теорії управлінського обліку змінні витрати класифікують на...
12. Як класифікують витрати згідно із П(С)БО 16?
13. Дайте визначення регульованих і нерегульованих витрат, наведіть приклади.

Дискусійні питання

1. Для яких управлінських рішень використовуються ймовірні витрати?
2. На вашу думку, від чого залежить контрольованість витрат?
3. З чим пов'язаний розподіл витрат на змінні і постійні? У чому полягає їх практичне значення?
4. На вашу думку, у чому полягає відмінність середніх і маржинальних витрат?
5. Як розрахувати витрати відповідно до різних ознак їх класифікації?
6. Де краще розглянуто класифікацію витрат: в управлінському обліку чи у фінансовому?

Теми рефератів

1. Класифікація витрат: спільні і відмінні риси в фінансовому і управлінському обліку.
2. Класифікація витрат з метою контролю: облік за центрами відповідальності.
3. Облік і контроль витрат на виробництво.

ТЕМА 17

ПОВЕДІНКА ТА ФУНКЦІЯ ВИТРАТ

Питання до розгляду

- 17.1. Поведінка витрат
 - 17.1.1. Фактори впливу на поведінку витрат.
 - 17.1.2. Поведінка змінних витрат.
 - 17.1.3. Поведінка постійних витрат.
 - 17.1.4. Поведінка змішаних витрат.
- 17.2. Визначення функції витрат
 - 17.2.1. Методи побудови функції витрат
 - 17.2.3. Технологічний аналіз
 - 17.2.4. Метод аналізу рахунків
 - 17.2.5. Метод вищої–нижчої точки
 - 17.2.6. Метод візуального пристосування
 - 17.2.7. Методи регресійного аналізу
- 17.3. Управлінські судження при визначенні поведінки витрат

Ключові терміни і поняття: поведінка витрат, фактори витрат, змінні витрати, постійні витрати, змішані витрати, релевантний діапазон, функція витрат, технологічний аналіз, метод аналізу рахунків, метод вищої–нижчої точки, метод візуального пристосування, методи регресійного аналізу, метод найменших квадратів, спрощений статистичний аналіз.

Після вивчення матеріалу теми 17 студент повинен знати

- моделі поведінки витрат;
- способи побудови функції витрат.

ТЕМА 17

ПОВЕДІНКА ТА ФУНКЦІЯ ВИТРАТ

Питання до розгляду

- 17.1. Поведінка витрат
 - 17.1.1. Фактори впливу на поведінку витрат.
 - 17.1.2. Поведінка змінних витрат.
 - 17.1.3. Поведінка постійних витрат.
 - 17.1.4. Поведінка змішаних витрат.
- 17.2. Визначення функції витрат
 - 17.2.1. Методи побудови функції витрат
 - 17.2.3. Технологічний аналіз
 - 17.2.4. Метод аналізу рахунків
 - 17.2.5. Метод вищої–нижчої точки
 - 17.2.6. Метод візуального пристосування
 - 17.2.7. Методи регресійного аналізу
- 17.3. Управлінські судження при визначенні поведінки витрат

Ключові терміни і поняття: поведінка витрат, фактори витрат, змінні витрати, постійні витрати, змішані витрати, релевантний діапазон, функція витрат, технологічний аналіз, метод аналізу рахунків, метод вищої–нижчої точки, метод візуального пристосування, методи регресійного аналізу, метод найменших квадратів, спрощений статистичний аналіз.

Після вивчення матеріалу теми 17 студент повинен знати

- моделі поведінки витрат;
- способи побудови функції витрат.

Після вивчення матеріалу теми 17 студент повинен вміти

- схематично відображати поведінку різних витрат;
- будувати функцію витрат та робити прогнози розрахунки на основі вивчення поведінки витрат.

17.1. Поведінка витрат

Витрати мають властивість поводитися по-різному. *Поведінка витрат* – це характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства.

17.1.1. Фактори впливу на поведінку витрат

Фактор витрат – це діяльність, яка впливає на витрати (рис. 17.1).

Досить важливим є розуміння взаємозв'язку між витратами та факторами, які на них впливають. Це дає можливість передбачити майбутні релевантні витрати, які є необхідні для прийняття управлінських рішень.

17.1.2. Поведінка змінних витрат

Існують три моделі поведінки витрат:

1. *Змінні витрати* – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Тобто у разі зростання обсягу виробництва на 5% загальна сума таких витрат також зростає на 5%. Графічно цей взаємозв'язок можна проілюструвати за допомогою прямої лінії (рис. 17.2), а теоретично – рівнянням прямої.

$$Y = bx, \quad (17.1)$$

де y – загальна сума змінних витрат;
 x – обсяг діяльності (кількість одиниць виготовленої продукції);
 b – витрати на одиницю діяльності.

Змінні витрати, у свою чергу, поділяються на пропорційні, прогресивні та дегресивні.

Після вивчення матеріалу теми 17 студент повинен вміти

- схематично відображати поведінку різних витрат;
- будувати функцію витрат та робити прогнози розрахунки на основі вивчення поведінки витрат.

17.1. Поведінка витрат

Витрати мають властивість поводитися по-різному. *Поведінка витрат* – це характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства.

17.1.1. Фактори впливу на поведінку витрат

Фактор витрат – це діяльність, яка впливає на витрати (рис. 17.1).

Досить важливим є розуміння взаємозв'язку між витратами та факторами, які на них впливають. Це дає можливість передбачити майбутні релевантні витрати, які є необхідні для прийняття управлінських рішень.

17.1.2. Поведінка змінних витрат

Існують три моделі поведінки витрат:

1. *Змінні витрати* – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Тобто у разі зростання обсягу виробництва на 5% загальна сума таких витрат також зростає на 5%. Графічно цей взаємозв'язок можна проілюструвати за допомогою прямої лінії (рис. 17.2), а теоретично – рівнянням прямої.

$$Y = bx, \quad (17.1)$$

де y – загальна сума змінних витрат;
 x – обсяг діяльності (кількість одиниць виготовленої продукції);
 b – витрати на одиницю діяльності.

Змінні витрати, у свою чергу, поділяються на пропорційні, прогресивні та дегресивні.

Пропорційні витрати змінюються тими ж темпами, що й обсяг діяльності. Прогресивні витрати – це такі, темпи зростання яких перевищують темпи зростання обсягу виробництва. Дегресивними називають такі змінні витрати, темпи зростання яких відстають від темпів зростання обсягу виробництва.

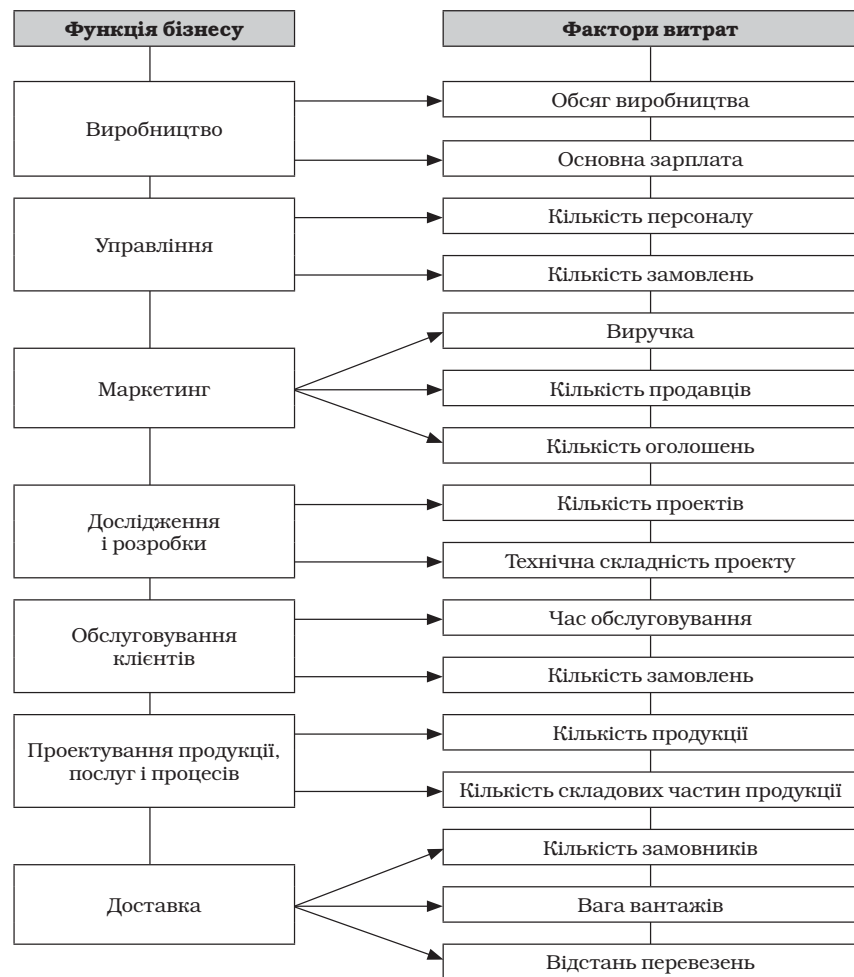


Рис. 17.1. Фактори витрат для різних функцій бізнесу

Пропорційні витрати змінюються тими ж темпами, що й обсяг діяльності. Прогресивні витрати – це такі, темпи зростання яких перевищують темпи зростання обсягу виробництва. Дегресивними називають такі змінні витрати, темпи зростання яких відстають від темпів зростання обсягу виробництва.

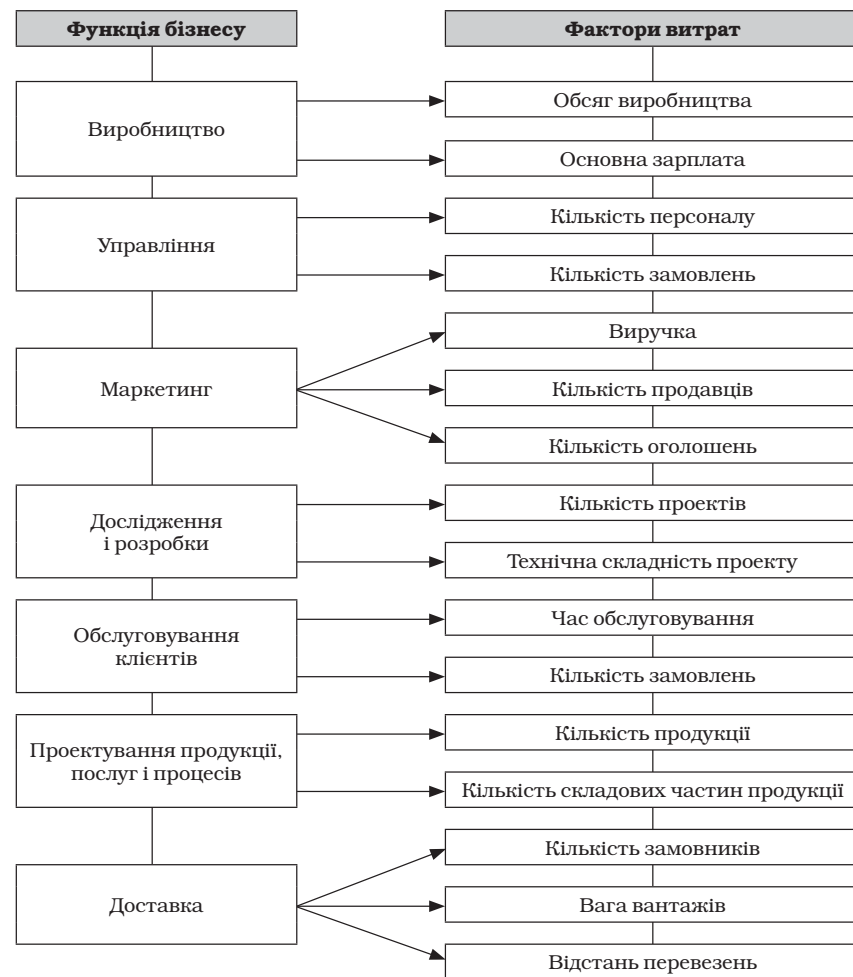
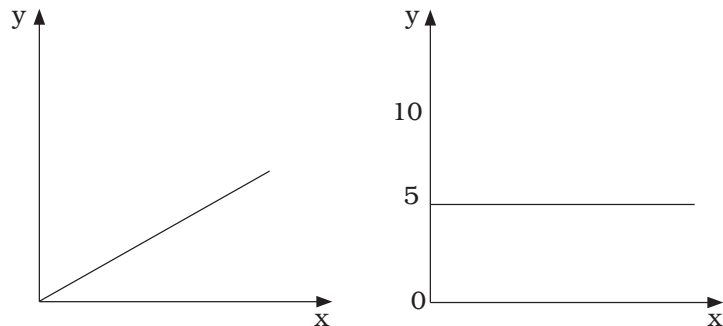


Рис. 17.1. Фактори витрат для різних функцій бізнесу



а) загальні змінні витрати

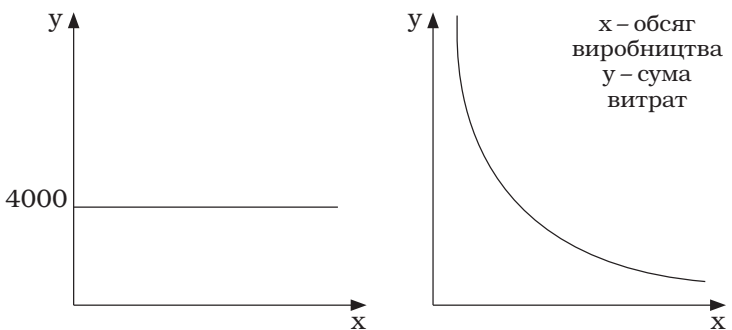
б) змінні витрати на

Рис. 17.2. Залежність змінних витрат від обсягу діяльності

17.1.3. Поведінка постійних витрат

2. *Постійні витрати* – це витрати, які залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат) (орендна плата, зарплата адмінперсоналу, прямолінійна амортизація основних засобів і т. ін.).

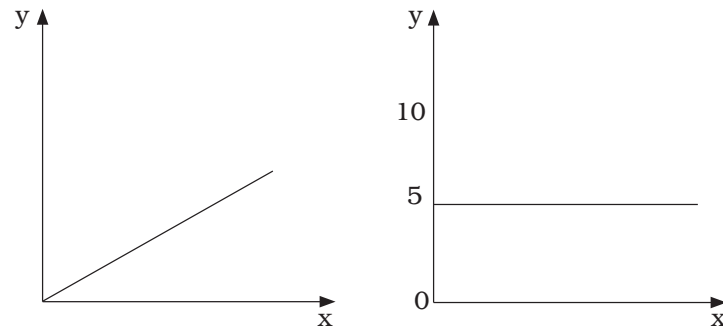
Графічно цей взаємозв'язок можна проілюструвати на рис. 17.3.



а) загальні постійні витрати

б) постійні витрати на одиницю продукції

Рис. 17.3. Залежність постійних витрат від обсягу діяльності



а) загальні змінні витрати

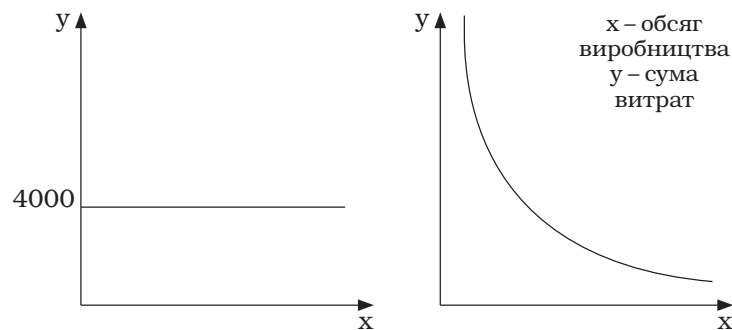
б) змінні витрати на

Рис. 17.2. Залежність змінних витрат від обсягу діяльності

17.1.3. Поведінка постійних витрат

2. *Постійні витрати* – це витрати, які залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат) (орендна плата, зарплата адмінперсоналу, прямолінійна амортизація основних засобів і т. ін.).

Графічно цей взаємозв'язок можна проілюструвати на рис. 17.3.



а) загальні постійні витрати

б) постійні витрати на одиницю продукції

Рис. 17.3. Залежність постійних витрат від обсягу діяльності

З розрахунку на одиницю продукції у разі зростання обсягів виробництва постійні витрати зменшуються.

17.1.4. Поведінка змішаних витрат

3. *Змішані витрати* – містять в собі як постійні, так і змінні елементи. Адже, у реальному житті рідко можна знайти витрати, які за своєю сут-

тю є виключно постійними або змінними. Економічні явища і пов'язані з ними витрати у більшості випадків є напівзмінними або напівпостійними, (наприклад, плата за послуги зв'язку включає постійну суму абонентної плати та змінну плату залежно від тривалості часу розмов). Отже, будь-які змішані витрати у загальному вигляді можна зобразити формулою:

$$Y = a + bx, \quad (17.2)$$

де a – сума постійних витрат.

Одним із прикладів змішаних витрат можна навести плату за користування Інтернетом, яка включає постійні витрати у вигляді абонентної плати та змінні витрати – плату за кількість завантаженої інформації.

Якщо ми припустимо, що абонентна плата за Інтернет становить 100 грн на місяць, а тариф за кожен Гб завантаженої інформації дорівнює 0,5 грн, то динаміку витрат за користування Інтернетом можна зобразити таким чином (рис. 17.4).

Напівзмінні витрати – це витрати, що змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Як приклад напівзмінних витрат можна навести витрати на придбання послуг за зберігання сировини та матеріалів на складах за умови отримання знижки в разі зберігання великої партії (рис. 3.5).

З розрахунку на одиницю продукції у разі зростання обсягів виробництва постійні витрати зменшуються.

17.1.4. Поведінка змішаних витрат

3. *Змішані витрати* – містять в собі як постійні, так і змінні елементи. Адже, у реальному житті рідко можна знайти витрати, які за своєю сут-

тю є виключно постійними або змінними. Економічні явища і пов'язані з ними витрати у більшості випадків є напівзмінними або напівпостійними, (наприклад, плата за послуги зв'язку включає постійну суму абонентної плати та змінну плату залежно від тривалості часу розмов). Отже, будь-які змішані витрати у загальному вигляді можна зобразити формулою:

$$Y = a + bx, \quad (17.2)$$

де a – сума постійних витрат.

Одним із прикладів змішаних витрат можна навести плату за користування Інтернетом, яка включає постійні витрати у вигляді абонентної плати та змінні витрати – плату за кількість завантаженої інформації.

Якщо ми припустимо, що абонентна плата за Інтернет становить 100 грн на місяць, а тариф за кожен Гб завантаженої інформації дорівнює 0,5 грн, то динаміку витрат за користування Інтернетом можна зобразити таким чином (рис. 17.4).

Напівзмінні витрати – це витрати, що змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Як приклад напівзмінних витрат можна навести витрати на придбання послуг за зберігання сировини та матеріалів на складах за умови отримання знижки в разі зберігання великої партії (рис. 3.5).

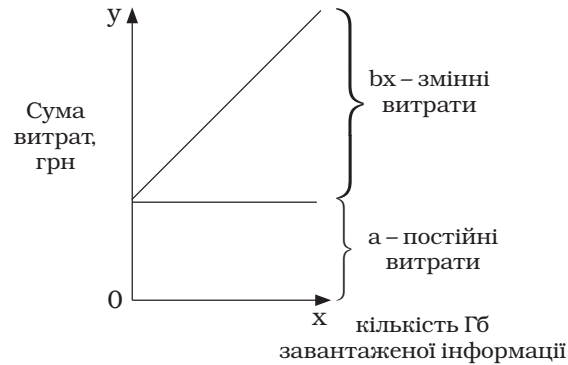


Рис. 17.4. Поведінка змішаних витрат

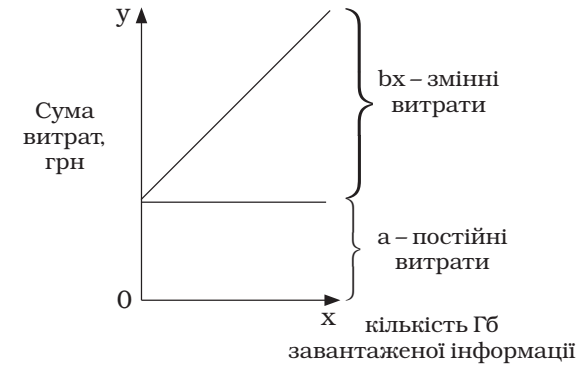


Рис. 17.4. Поведінка змішаних витрат

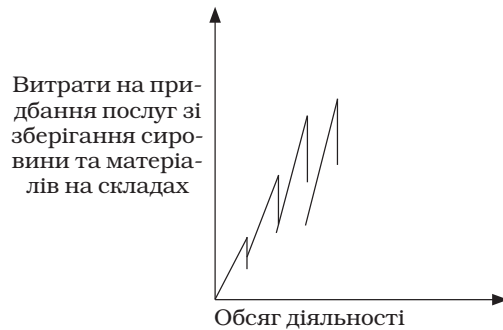


Рис. 17.5. Поведінка напівзмінних витрат

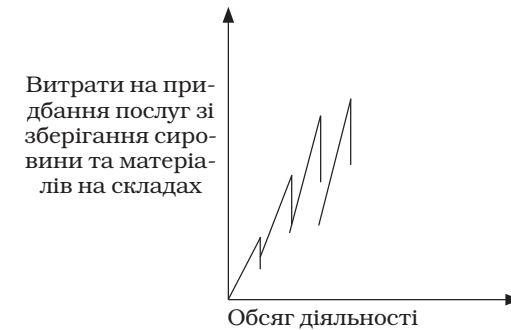


Рис. 17.5. Поведінка напівзмінних витрат

Під час аналізу поведінки витрат треба мати на увазі, що постійні витрати ніколи не бувають абсолютно постійними. Вони відносно постійні лише в межах *релевантного діапазону*, тобто обсягу діяльності, в межах якого сума постійних витрат не змінюється.

Наприклад, сума лінійної амортизації обладнання буде постійною величиною до тих пір, поки підприємство не буде змушене придбати додаткове обладнання для розширення обсягу ви-

Під час аналізу поведінки витрат треба мати на увазі, що постійні витрати ніколи не бувають абсолютно постійними. Вони відносно постійні лише в межах *релевантного діапазону*, тобто обсягу діяльності, в межах якого сума постійних витрат не змінюється.

Наприклад, сума лінійної амортизації обладнання буде постійною величиною до тих пір, поки підприємство не буде змушене придбати додаткове обладнання для розширення обсягу ви-

робництва. З цього моменту сума постійних витрат різко зростає (зробить стрибок), а потім знову певний час буде незмінною (рис. 17.6). Такі витрати називають напівпостійними, або ступінчастими.

Напівпостійні витрати – це витрати, що змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності.

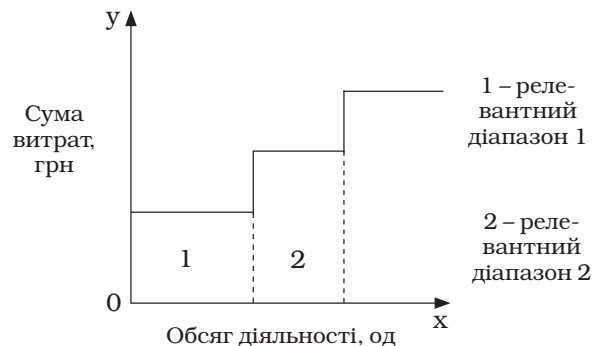


Рис. 17.6. Графічне зображення ступінчастої зміни напівпостійних витрат

Залежно від впливу керівництва на поведінку витрат виділяють технологічні змінні витрати, обов'язкові постійні витрати та дискреційні витрати.

Технологічні змінні витрати – це змінні витрати, що виникають внаслідок безпосереднього зв'язку між споживанням ресурсів і випуском продукції.

Прикладом технологічних витрат є прямі матеріальні витрати, енергія на технологічні цілі тощо.

Обов'язкові постійні витрати – це постійні витрати, що визначаються потужністю підприємства. Прикладом таких витрат може бути амортизація, орендна плата, страхування майна, заробітна плата адміністративного персоналу тощо.

Дискреційні витрати – це витрати, розмір яких визначає керівництво підприємства і які не мають прямого зв'язку зі змінами поточної діяльності. До таких витрат належать витрати на дослідження і розробки, на рекламу, на підвищення кваліфікації персоналу тощо.

робництва. З цього моменту сума постійних витрат різко зростає (зробить стрибок), а потім знову певний час буде незмінною (рис. 17.6). Такі витрати називають напівпостійними, або ступінчастими.

Напівпостійні витрати – це витрати, що змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності.

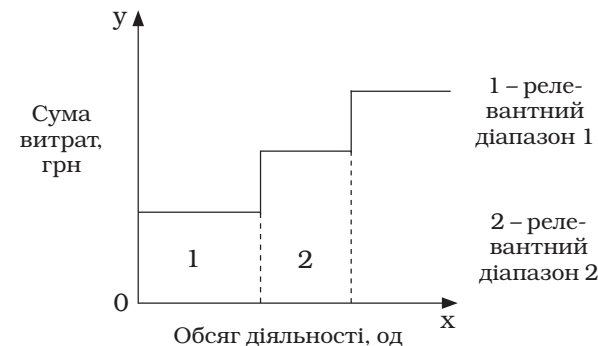


Рис. 17.6. Графічне зображення ступінчастої зміни напівпостійних витрат

Залежно від впливу керівництва на поведінку витрат виділяють технологічні змінні витрати, обов'язкові постійні витрати та дискреційні витрати.

Технологічні змінні витрати – це змінні витрати, що виникають внаслідок безпосереднього зв'язку між споживанням ресурсів і випуском продукції.

Прикладом технологічних витрат є прямі матеріальні витрати, енергія на технологічні цілі тощо.

Обов'язкові постійні витрати – це постійні витрати, що визначаються потужністю підприємства. Прикладом таких витрат може бути амортизація, орендна плата, страхування майна, заробітна плата адміністративного персоналу тощо.

Дискреційні витрати – це витрати, розмір яких визначає керівництво підприємства і які не мають прямого зв'язку зі змінами поточної діяльності. До таких витрат належать витрати на дослідження і розробки, на рекламу, на підвищення кваліфікації персоналу тощо.

17.2. Визначення функції витрат

17.2.1. Методи побудови функції витрат

Функція витрат – це математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх факторами.

Наявність різних витрат ускладнює побудову функції витрат. Саме тому для визначення функції витрат застосовують різні методи (рис. 17.7).

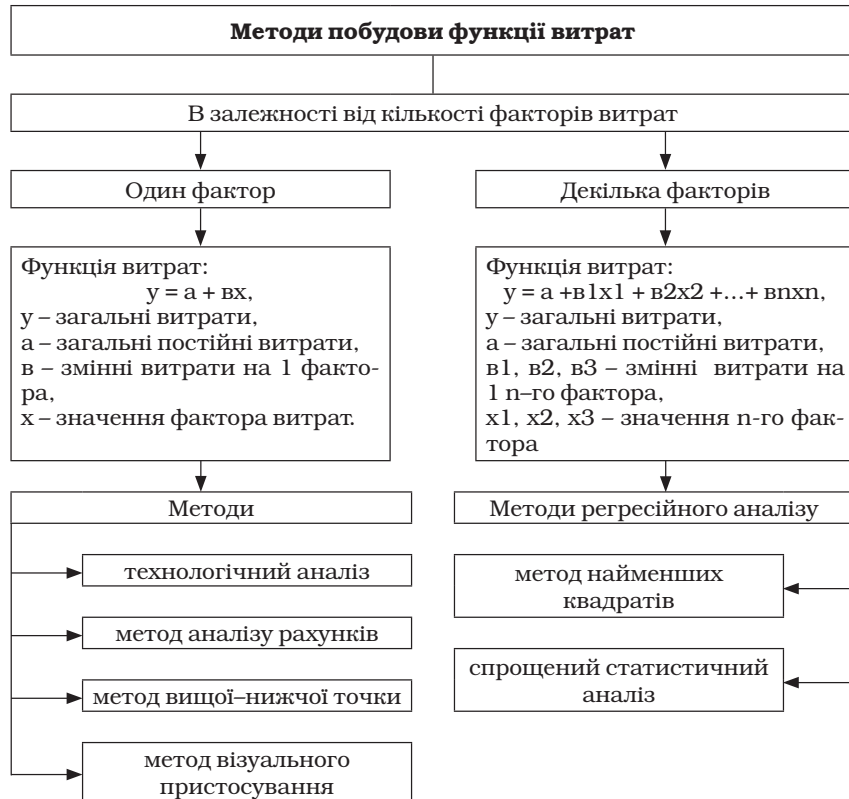


Рис. 17.7. Методи побудови функції витрат

17.2. Визначення функції витрат

17.2.1. Методи побудови функції витрат

Функція витрат – це математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх факторами.

Наявність різних витрат ускладнює побудову функції витрат. Саме тому для визначення функції витрат застосовують різні методи (рис. 17.7).

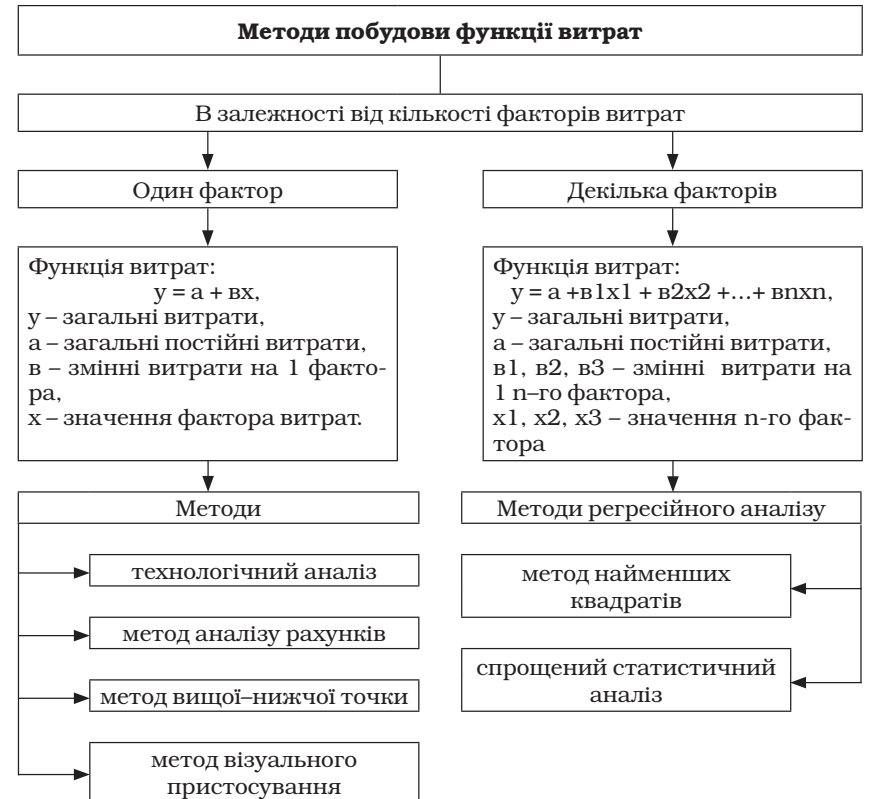


Рис. 17.7. Методи побудови функції витрат

На практиці витрати мають кілька факторів витрат, але для побудови функції витрат здебільшого обирають один чи два найвпливовіші фактори.

Передбачення витрат – прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов) діяльності.

17.2.2. Технологічний аналіз

Технологічний аналіз (інженерний метод) – системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності.

Даний аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, цільності їх здійснення, визначення найнеобхідніших операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їх використання. Це своєрідний функціонально–вартісний аналіз діяльності. Даний метод є зручним та ефективним на підприємствах, які використовують систему «стандарт-кост».

Перевагою даного аналізу є те, що він зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності.

Проте *недоліком* є те, що він потребує значних витрат коштів і часу.

17.2.3. Метод аналізу рахунків

Метод аналізу рахунків (метод аналізу облікових даних, метод аналізу бухгалтерських рахунків) – метод визначення функції витрат шляхом

розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку. Проводиться спеціалістом на основі інтуїції, досвіду та спостереження за динамікою витрат минулих періодів.

Перевагою даного методу є можливість розрахунку функцій всіх витрат підприємства. Також цей метод досить широко використовується на практиці завдяки простоті та зрозумілості.

Оскільки цей метод базується на досвіді менеджерів і аналізі минулих подій, то *недоліками* методу вважають певну суб'єктивність та можливість суттєвих відмінностей між майбутніми і минулими умовами діяльності.

17.2.4. Метод вищої–нижчої точки

Метод вищої–нижчої точки (метод абсолютного приросту, мінімаксий метод) – це метод визначення функції

На практиці витрати мають кілька факторів витрат, але для побудови функції витрат здебільшого обирають один чи два найвпливовіші фактори.

Передбачення витрат – прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов) діяльності.

17.2.2. Технологічний аналіз

Технологічний аналіз (інженерний метод) – системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності.

Даний аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, цільності їх здійснення, визначення найнеобхідніших операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їх використання. Це своєрідний функціонально–вартісний аналіз діяльності. Даний метод є зручним та ефективним на підприємствах, які використовують систему «стандарт-кост».

Перевагою даного аналізу є те, що він зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності.

Проте *недоліком* є те, що він потребує значних витрат коштів і часу.

17.2.3. Метод аналізу рахунків

Метод аналізу рахунків (метод аналізу облікових даних, метод аналізу бухгалтерських рахунків) – метод визначення функції витрат шляхом

розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку. Проводиться спеціалістом на основі інтуїції, досвіду та спостереження за динамікою витрат минулих періодів.

Перевагою даного методу є можливість розрахунку функцій всіх витрат підприємства. Також цей метод досить широко використовується на практиці завдяки простоті та зрозумілості.

Оскільки цей метод базується на досвіді менеджерів і аналізі минулих подій, то *недоліками* методу вважають певну суб'єктивність та можливість суттєвих відмінностей між майбутніми і минулими умовами діяльності.

17.2.4. Метод вищої–нижчої точки

Метод вищої–нижчої точки (метод абсолютного приросту, мінімаксий метод) – це метод визначення функції

витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності. Тобто цей метод використовує вищу і нижчу точки. Вища точка визначається як точка, яка відповідає найбільшому випуску чи найвищому рівню діяльності. Нижча точка визначається як точка з найменшим випуском чи найнижчим рівнем діяльності.

Даний метод є найпростішим і досить розповсюджений за кордоном.

Суть цього методу полягає в тому, що ми проводимо лінію функції витрат через вищу і нижчу точку графіка, ігноруючи всі інші точки. Але якщо інші точки не мають тісного взаємозв'язку з вищою та нижчою точками, то функція витрат не відобразить реальної залежності між витратами та їхнім фактором.

17.2.5. Метод візуального пристосування

Метод візуального пристосування (графічний метод візуального спостереження, графічний метод) – це графічний підхід до визначення функції витрат, за якого аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат.

Він відноситься до нематематичних методів.

Перевагою є наочність характеру поведінки витрат.

Недоліком даного методу є суб'єктивізм, оскільки результати розрахунків суттєво залежать від точності ока та несхибності руки аналітика.

17.2.6. Метод регресійного аналізу

Регресійний аналіз – це статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або кількох незалежних змінних величин.

Під час застосування регресійного аналізу для визначення функції витрат загальну суму витрат розглядають як змінну величину, залежну від певного чинника (обсягу виробництва, кількості замовлень тощо), який виступає як незалежна величина.

Під час застосування регресійного аналізу для визначення функції витрат загальну суму витрат розглядають як змінну величину, залежну від певного чинника (обсягу виробництва, кількості замовлень тощо), який виступає як незалежна величина.

Регресійний аналіз, на відміну від методу вищої–нижчої точки, враховує всі дані спостереження для визначення функції витрат.

витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності. Тобто цей метод використовує вищу і нижчу точки. Вища точка визначається як точка, яка відповідає найбільшому випуску чи найвищому рівню діяльності. Нижча точка визначається як точка з найменшим випуском чи найнижчим рівнем діяльності.

Даний метод є найпростішим і досить розповсюджений за кордоном.

Суть цього методу полягає в тому, що ми проводимо лінію функції витрат через вищу і нижчу точку графіка, ігноруючи всі інші точки. Але якщо інші точки не мають тісного взаємозв'язку з вищою та нижчою точками, то функція витрат не відобразить реальної залежності між витратами та їхнім фактором.

17.2.5. Метод візуального пристосування

Метод візуального пристосування (графічний метод візуального спостереження, графічний метод) – це графічний підхід до визначення функції витрат, за якого аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат.

Він відноситься до нематематичних методів.

Перевагою є наочність характеру поведінки витрат.

Недоліком даного методу є суб'єктивізм, оскільки результати розрахунків суттєво залежать від точності ока та несхибності руки аналітика.

17.2.6. Метод регресійного аналізу

Регресійний аналіз – це статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або кількох незалежних змінних величин.

Під час застосування регресійного аналізу для визначення функції витрат загальну суму витрат розглядають як змінну величину, залежну від певного чинника (обсягу виробництва, кількості замовлень тощо), який виступає як незалежна величина.

Під час застосування регресійного аналізу для визначення функції витрат загальну суму витрат розглядають як змінну величину, залежну від певного чинника (обсягу виробництва, кількості замовлень тощо), який виступає як незалежна величина.

Регресійний аналіз, на відміну від методу вищої–нижчої точки, враховує всі дані спостереження для визначення функції витрат.

Метод найменших квадратів – це статистичний метод, який дає змогу розрахувати елементи функції витрат a і b так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою.

Спрощений статистичний аналіз – це метод визначення функції витрат, що передбачає розподіл показників на дві групи, виходячи із зростання значення x , та розрахунок постійних витрат на основі середніх значень x і y . Цей метод запропонував український учений, академік М.Г. Чумаченко.

Перевагою методів регресійного аналізу є забезпечення об'єктивності методів точними математичними розрахунками. Проте *недоліком* є потреба наявності великої кількості спостережень за реагуванням витрат на зміну фактора.

Узагальнену характеристику методів вивчення поведінки витрат можна відобразити за допомогою таблиці (табл. 17.2).

Управлінське судження може використовуватися окремо чи в поєднанні з методами вищої–нижчої точки, побудови графіка розсіювання чи найменших квадратів для оцінки постійних та змінних витрат.

Метод найменших квадратів – це статистичний метод, який дає змогу розрахувати елементи функції витрат a і b так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою.

Спрощений статистичний аналіз – це метод визначення функції витрат, що передбачає розподіл показників на дві групи, виходячи із зростання значення x , та розрахунок постійних витрат на основі середніх значень x і y . Цей метод запропонував український учений, академік М.Г. Чумаченко.

Перевагою методів регресійного аналізу є забезпечення об'єктивності методів точними математичними розрахунками. Проте *недоліком* є потреба наявності великої кількості спостережень за реагуванням витрат на зміну фактора.

Узагальнену характеристику методів вивчення поведінки витрат можна відобразити за допомогою таблиці (табл. 17.2).

Управлінське судження може використовуватися окремо чи в поєднанні з методами вищої–нижчої точки, побудови графіка розсіювання чи найменших квадратів для оцінки постійних та змінних витрат.

Характеристика методів вивчення поведінки витрат

Критерії порівняння методів	Методи				Метод візуального пристосування	Метод найменших квадратів	Спрощений статистичний аналіз
	Технологічний аналіз	Аналіз рахунків	Метод вищої нижчої точки	Метод вищого розрахунку			
1. Сутність методу	Це системний аналіз функцій діяльності з метою визначення технологічного взаємоз'яку між витратами ресурсів та результатом діяльності. Це модифікація ФБА	Метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку	Заснований на припущенні, що змінні витрати – це різниця між загальними витратами та принайвньому та найнижчому рівнях діяльності	Проста розрахунок та наочність результатів розрахунків при застосуванні графіків. Дозволяє побудувати функцію для всіх витрат	Це графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально будує лінійну залежність за наявними даними	Це статистичний метод знаходження оцінок параметрів генеральної сукупності	Передбачає розподіл показників на 2 групи, виходячи зі зростання значення фактора та розрахунок послідовних витрат на основі середніх значень фактора і витрат
2. Переваги методу	Орієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності	Досить широко використовується на практиці завдяки простоті та зрозумілості. Дозволяє розраховувати функції всіх витрат підприємства	Проста розрахунок та наочність результатів розрахунків при застосуванні графіків. Дозволяє побудувати функцію для всіх витрат	Наочність характеру поведінки витрат.	Об'єктивність методів забезпечується точними математичними розрахунками		
3. Недоліки методу	Потребує значних витрат часу і коштів	Базується на досвіді менеджерів і аналізі минулих подій. Тому метою методу є певна суб'єктивність та можливість суттєвих відмінностей між майбутніми і минулими умовами діяльності	Існує ризик того, що функція витрат не відображатиме реальну залежність між витратами та їх фактором. Потребує регулярних спостережень поведінки витрат	Суб'єктивізм, оскільки результати розрахунків суттєво залежать від точності оцінок та нехитрості руки аналітика.	Потребує наявності великої кількості спостережень за реальним витрат на зміну фактора		

Характеристика методів вивчення поведінки витрат

Критерії порівняння методів	Методи				Метод візуального пристосування	Метод найменших квадратів	Спрощений статистичний аналіз
	Технологічний аналіз	Аналіз рахунків	Метод вищої нижчої точки	Метод вищого розрахунку			
1. Сутність методу	Це системний аналіз функцій діяльності з метою визначення технологічного взаємоз'яку між витратами ресурсів та результатом діяльності. Це модифікація ФБА	Метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку	Заснований на припущенні, що змінні витрати – це різниця між загальними витратами та принайвньому та найнижчому рівнях діяльності	Проста розрахунок та наочність результатів розрахунків при застосуванні графіків. Дозволяє побудувати функцію для всіх витрат	Це графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально будує лінійну залежність за наявними даними	Це статистичний метод знаходження оцінок параметрів генеральної сукупності	Передбачає розподіл показників на 2 групи, виходячи зі зростання значення фактора та розрахунок послідовних витрат на основі середніх значень фактора і витрат
2. Переваги методу	Орієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності	Досить широко використовується на практиці завдяки простоті та зрозумілості. Дозволяє розраховувати функції всіх витрат підприємства	Проста розрахунок та наочність результатів розрахунків при застосуванні графіків. Дозволяє побудувати функцію для всіх витрат	Наочність характеру поведінки витрат.	Об'єктивність методів забезпечується точними математичними розрахунками		
3. Недоліки методу	Потребує значних витрат часу і коштів	Базується на досвіді менеджерів і аналізі минулих подій. Тому метою методу є певна суб'єктивність та можливість суттєвих відмінностей між майбутніми і минулими умовами діяльності	Існує ризик того, що функція витрат не відображатиме реальну залежність між витратами та їх фактором. Потребує регулярних спостережень поведінки витрат	Суб'єктивізм, оскільки результати розрахунків суттєво залежать від точності оцінок та нехитрості руки аналітика.	Потребує наявності великої кількості спостережень за реальним витрат на зміну фактора		

17.3. Управлінські судження при визначенні поведінки витрат

Управлінські судження надзвичайно важливі у визначенні поведінки витрат і на практиці є найбільш широко використовуваним методом. Багато керівників просто використовують свій досвід та минулі спостереження за співвідношенням витрат, щоб визначити постійні і змінні витрати. Цей метод, проте, може набувати різноманітних форм. Деякі з керівників просто відносять витрати на конкретний вид діяльності до категорії постійних, а інші – до категорії змінних, ігноруючи наявність змішаних витрат.

Перевага використання управлінського судження щодо відокремлення постійних та змінних витрат полягає в його простоті. В ситуаціях, коли менеджер глибоко розуміє фірму та моделі її витрат, цей метод може дати непогані результати. Проте, якщо менеджер не має відповідного судження, цей метод призводитиме до помилок. Отже, дуже важливо брати до уваги досвід менеджера, можливість помилки та вплив, який помилка може справити на відповідне рішення.

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність поведінки витрат?
2. Перечисліть фактори, які впливають на поведінку витрат.
3. Перелічіть моделі поведінки витрат.
4. Охарактеризуйте поведінку змінних витрат.
5. Що собою являють змінні витрати? Наведіть приклади їх поведінки.
6. Розкрийте поведінку постійних витрат.
7. У чому полягають постійні витрати? Наведіть приклади їх поведінки.
8. Дайте характеристику поведінці змішаних витрат.
9. Розкрийте зміст понять «обов'язкові витрати» та «дискреційні витрати».
10. Викладіть сутність функції витрат.

17.3. Управлінські судження при визначенні поведінки витрат

Управлінські судження надзвичайно важливі у визначенні поведінки витрат і на практиці є найбільш широко використовуваним методом. Багато керівників просто використовують свій досвід та минулі спостереження за співвідношенням витрат, щоб визначити постійні і змінні витрати. Цей метод, проте, може набувати різноманітних форм. Деякі з керівників просто відносять витрати на конкретний вид діяльності до категорії постійних, а інші – до категорії змінних, ігноруючи наявність змішаних витрат.

Перевага використання управлінського судження щодо відокремлення постійних та змінних витрат полягає в його простоті. В ситуаціях, коли менеджер глибоко розуміє фірму та моделі її витрат, цей метод може дати непогані результати. Проте, якщо менеджер не має відповідного судження, цей метод призводитиме до помилок. Отже, дуже важливо брати до уваги досвід менеджера, можливість помилки та вплив, який помилка може справити на відповідне рішення.

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність поведінки витрат?
2. Перечисліть фактори, які впливають на поведінку витрат.
3. Перелічіть моделі поведінки витрат.
4. Охарактеризуйте поведінку змінних витрат.
5. Що собою являють змінні витрати? Наведіть приклади їх поведінки.
6. Розкрийте поведінку постійних витрат.
7. У чому полягають постійні витрати? Наведіть приклади їх поведінки.
8. Дайте характеристику поведінці змішаних витрат.
9. Розкрийте зміст понять «обов'язкові витрати» та «дискреційні витрати».
10. Викладіть сутність функції витрат.

11. Перелічіть методи побудови функції витрат.
12. Які відмінності існують між методами побудови функції витрат?
13. Розкрийте суть методів регресійного аналізу.
14. Охарактеризуйте один із методів побудови функції витрат.

Дискусійні питання

1. Важливість поведінки витрат для прийняття управлінських рішень.
2. Вибір методу побудови функції витрат.
3. Ефективність методів побудови функції витрат.
4. Планування поведінки витрат.

Теми рефератів

1. Характеристика поведінки витрат при різних можливих ситуаціях.
2. Визначення та побудова функції витрат при застосуванні різних методів.

11. Перелічіть методи побудови функції витрат.
12. Які відмінності існують між методами побудови функції витрат?
13. Розкрийте суть методів регресійного аналізу.
14. Охарактеризуйте один із методів побудови функції витрат.

Дискусійні питання

1. Важливість поведінки витрат для прийняття управлінських рішень.
2. Вибір методу побудови функції витрат.
3. Ефективність методів побудови функції витрат.
4. Планування поведінки витрат.

Теми рефератів

1. Характеристика поведінки витрат при різних можливих ситуаціях.
2. Визначення та побудова функції витрат при застосуванні різних методів.

ТЕМА 18

СИСТЕМИ І МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)

Питання до розгляду

- 18.1. Характеристика і види систем виробничого обліку.
- 18.2. Методи обліку витрат.
 - 18.2.1. Облік фактичних витрат.
 - 18.2.2. Облік нормативних витрат.
 - 18.2.3. Позамовний метод обліку витрат.
 - 18.2.4. Попроцесний метод обліку витрат.
- 18.3. Поняття собівартості та її види.
- 18.4. Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).
 - 18.4.1. Калькулювання за замовленнями.
 - 18.4.2. Калькулювання за процесами.
 - 18.4.3. Способи калькулювання.

Ключові терміни і поняття: витрати, системи виробничого обліку, методи обліку витрат, метод обліку фактичних витрат, метод обліку нормативних витрат, позамовний метод обліку витрат, попроцесний метод обліку витрат, собівартість, калькулювання собівартості продукції, метод калькулювання, спосіб калькулювання.

Після вивчення матеріалу теми 18 студент повинен знати

- повний обсяг запропонованого в темі матеріалу;
- методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

ТЕМА 18

СИСТЕМИ І МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)

Питання до розгляду

- 18.1. Характеристика і види систем виробничого обліку.
- 18.2. Методи обліку витрат.
 - 18.2.1. Облік фактичних витрат.
 - 18.2.2. Облік нормативних витрат.
 - 18.2.3. Позамовний метод обліку витрат.
 - 18.2.4. Попроцесний метод обліку витрат.
- 18.3. Поняття собівартості та її види.
- 18.4. Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).
 - 18.4.1. Калькулювання за замовленнями.
 - 18.4.2. Калькулювання за процесами.
 - 18.4.3. Способи калькулювання.

Ключові терміни і поняття: витрати, системи виробничого обліку, методи обліку витрат, метод обліку фактичних витрат, метод обліку нормативних витрат, позамовний метод обліку витрат, попроцесний метод обліку витрат, собівартість, калькулювання собівартості продукції, метод калькулювання, спосіб калькулювання.

Після вивчення матеріалу теми 18 студент повинен знати

- повний обсяг запропонованого в темі матеріалу;
- методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Після вивчення матеріалу теми 18 студент повинен вміти

- аналізувати інформацію про методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції;
- розв'язувати практичні завдання згідно із пройденим матеріалом.

18.1. Характеристика і види систем виробничого обліку

Під системою виробничого обліку розуміють сукупність процедур щодо документування, угруповання, узагальнення й обробки економічної інформації про виробничі витрати. Будь-яка система виробничого обліку складається з 3 пов'язаних між собою елементів (рис. 18.1).

Ця схема відбиває послідовне збільшення витрат у ході виробництва. Якщо у склад показників додати продажну ціну продукції, то можна визначити прибуток по кожному виробничому центру відповідальності.

Облік витрат за економічними елементами дозволяє визначити загальну суму витрат підприємств за звітний період за їх видами. Використання типової номенклатури елементів витрат дозволяє уніфікувати облік витрат на підприємствах різних галузей, власності та організації бізнесу. Але це групування витрат не відбиває їх цільове призначення.

Облік витрат за статтями калькуляції здійснюється у місцях виникнення витрат. Склад калькуляційних статей вибирається підприємством самостійно, виходячи з обраної облікової політики, особливостей організації виробництва. З урахуванням вимог П(С) БО 16 промислові підприємства використовують наступну номенклатуру статей калькуляції:

1. Сировина і матеріали.
2. Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби.
3. Паливо й енергія на технологічні цілі.
4. Зворотні відходи (віднімаються).
5. Основна заробітна плата. 6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальні заходи.
8. Витрати, зв'язані з освоєнням і підготовкою виробництва.

Після вивчення матеріалу теми 18 студент повинен вміти

- аналізувати інформацію про методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції;
- розв'язувати практичні завдання згідно із пройденим матеріалом.

18.1. Характеристика і види систем виробничого обліку

Під системою виробничого обліку розуміють сукупність процедур щодо документування, угруповання, узагальнення й обробки економічної інформації про виробничі витрати. Будь-яка система виробничого обліку складається з 3 пов'язаних між собою елементів (рис. 18.1).

Ця схема відбиває послідовне збільшення витрат у ході виробництва. Якщо у склад показників додати продажну ціну продукції, то можна визначити прибуток по кожному виробничому центру відповідальності.

Облік витрат за економічними елементами дозволяє визначити загальну суму витрат підприємств за звітний період за їх видами. Використання типової номенклатури елементів витрат дозволяє уніфікувати облік витрат на підприємствах різних галузей, власності та організації бізнесу. Але це групування витрат не відбиває їх цільове призначення.

Облік витрат за статтями калькуляції здійснюється у місцях виникнення витрат. Склад калькуляційних статей вибирається підприємством самостійно, виходячи з обраної облікової політики, особливостей організації виробництва. З урахуванням вимог П(С) БО 16 промислові підприємства використовують наступну номенклатуру статей калькуляції:

1. Сировина і матеріали.
2. Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби.
3. Паливо й енергія на технологічні цілі.
4. Зворотні відходи (віднімаються).
5. Основна заробітна плата. 6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальні заходи.
8. Витрати, зв'язані з освоєнням і підготовкою виробництва.

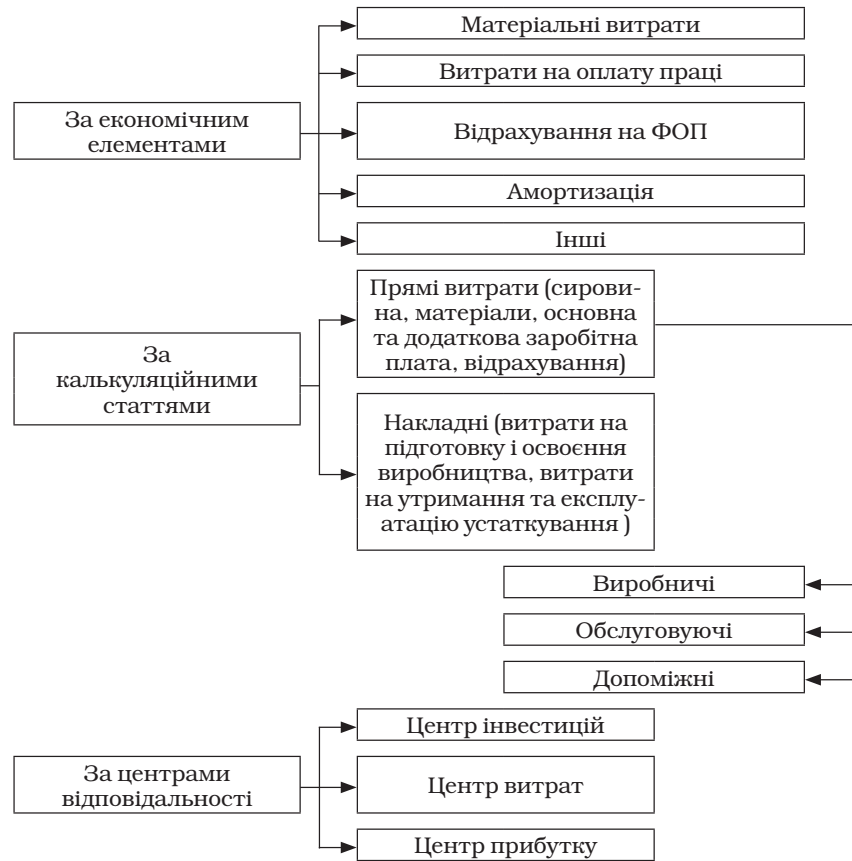


Рис.18.1. Структура взаємозв'язків елементів системи обліку

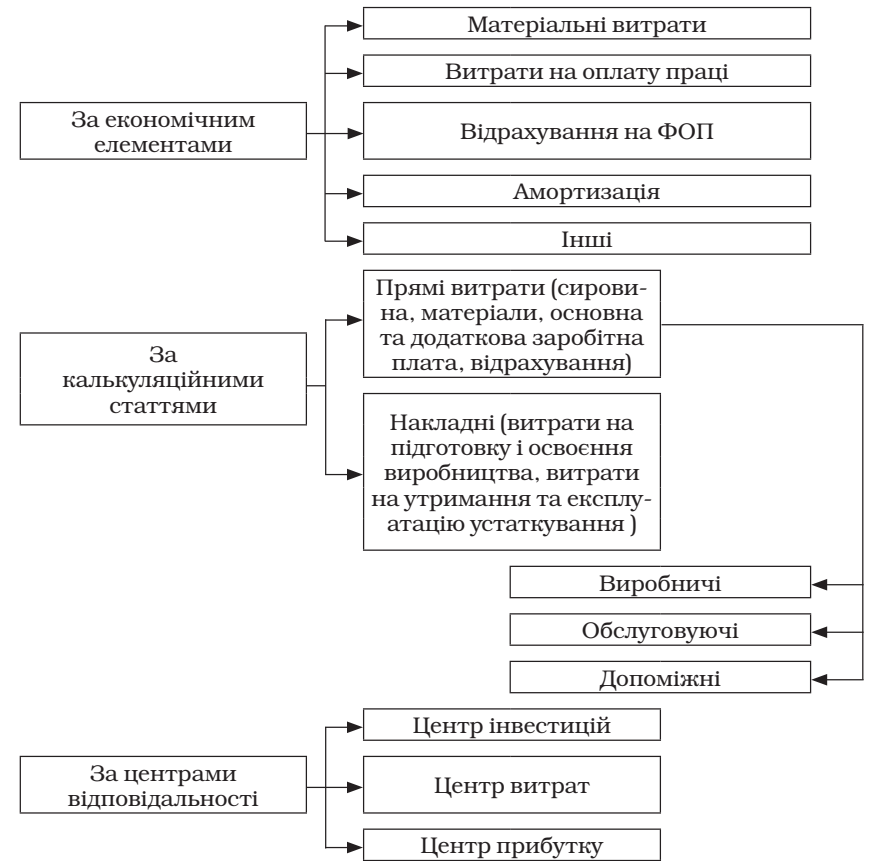


Рис.18.1. Структура взаємозв'язків елементів системи обліку

9. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування.
10. Цехові (загальновиробничі) витрати.
11. Побічна продукція.
12. Втрати від браку.
13. Інші виробничі витрати.

Облік витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності дозволяє визначити участь у формуванні загальної суми ви-

9. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування.
10. Цехові (загальновиробничі) витрати.
11. Побічна продукція.
12. Втрати від браку.
13. Інші виробничі витрати.

Облік витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності дозволяє визначити участь у формуванні загальної суми ви-

трат підприємства кожного структурного підрозділу й центру відповідальності.

Інформацію про витрати в розрізі центрів відповідальності використовують як критерій оцінки діяльності менеджерів цих центрів.

Різноманітні системи управлінського обліку можна згрупувати за двома ознаками: за ступенем нормування витрат; за повнотою включення витрат до собівартості продукції.

За ступенем нормування витрат системи управлінського обліку поділяють на дві групи: 1 – системи обліку фактичних витрат; 2 – системи обліку нормативних (стандартних) витрат. За повнотою витрат, що включаються в собівартість, виділяють системи обліку повних і неповних (часткових) або змінних витрат.

В американській термінології цей метод називають «директ-костинг». На практиці можливі різні модифікації систем обліку витрат, які сформовані шляхом перехресного використання обох критеріїв групування (рис. 18.2).



Рис. 18.2. Групування системи управлінського обліку витрат і калькулювання собівартості

трат підприємства кожного структурного підрозділу й центру відповідальності.

Інформацію про витрати в розрізі центрів відповідальності використовують як критерій оцінки діяльності менеджерів цих центрів.

Різноманітні системи управлінського обліку можна згрупувати за двома ознаками: за ступенем нормування витрат; за повнотою включення витрат до собівартості продукції.

За ступенем нормування витрат системи управлінського обліку поділяють на дві групи: 1 – системи обліку фактичних витрат; 2 – системи обліку нормативних (стандартних) витрат. За повнотою витрат, що включаються в собівартість, виділяють системи обліку повних і неповних (часткових) або змінних витрат.

В американській термінології цей метод називають «директ-костинг». На практиці можливі різні модифікації систем обліку витрат, які сформовані шляхом перехресного використання обох критеріїв групування (рис. 18.2).

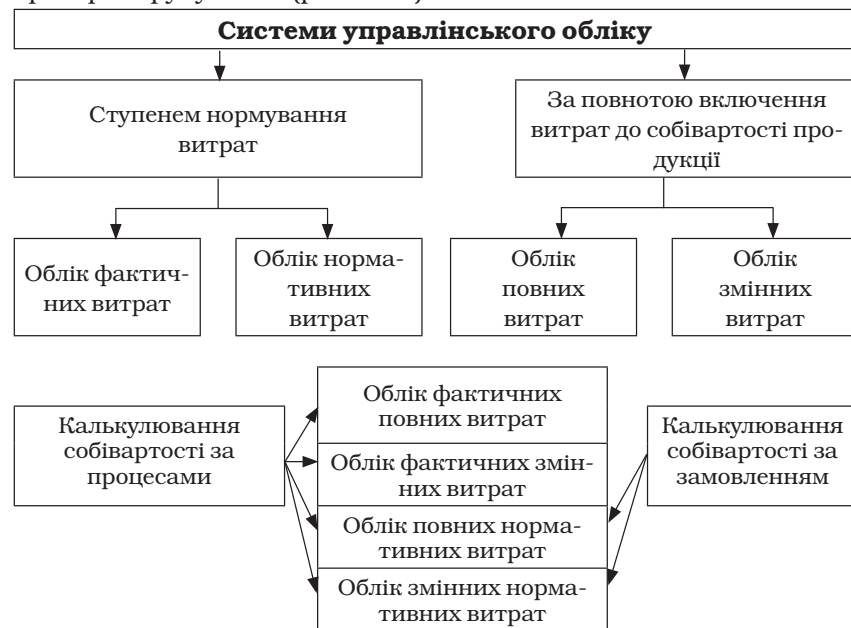


Рис. 18.2. Групування системи управлінського обліку витрат і калькулювання собівартості

18.2. Методи обліку витрат

Головним питанням, яке визначає зміст внутрішньо-господарського обліку, а також ефективне інформаційне забезпечення системи управління витратами, є вибір оптимального методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Під методом розуміють:

- 1) спосіб пізнання явищ природи та суспільного життя;
- 2) прийом або систему прийомів, що застосовується в якій-небудь галузі діяльності (науці, виробництві тощо).

Під методом обліку витрат розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Класифікації методів обліку витрат:

- 1) за оперативністю контролю витрат:
 - метод обліку фактичних витрат;
 - метод обліку нормативних витрат;
- 2) за періодичністю калькулювання:
 - позамовний метод;
 - попроцесний метод;
- 3) за повнотою включення витрат:
 - повної собівартості;
 - неповної собівартості.

Узагальнимо існуючі на сьогодні основні методи обліку витрат за схемою, наведеною на рисунку 18.3, де представлено взаємозв'язок між ними.

18.2. Методи обліку витрат

Головним питанням, яке визначає зміст внутрішньо-господарського обліку, а також ефективне інформаційне забезпечення системи управління витратами, є вибір оптимального методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Під методом розуміють:

- 1) спосіб пізнання явищ природи та суспільного життя;
- 2) прийом або систему прийомів, що застосовується в якій-небудь галузі діяльності (науці, виробництві тощо).

Під методом обліку витрат розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Класифікації методів обліку витрат:

- 1) за оперативністю контролю витрат:
 - метод обліку фактичних витрат;
 - метод обліку нормативних витрат;
- 2) за періодичністю калькулювання:
 - позамовний метод;
 - попроцесний метод;
- 3) за повнотою включення витрат:
 - повної собівартості;
 - неповної собівартості.

Узагальнимо існуючі на сьогодні основні методи обліку витрат за схемою, наведеною на рисунку 18.3, де представлено взаємозв'язок між ними.

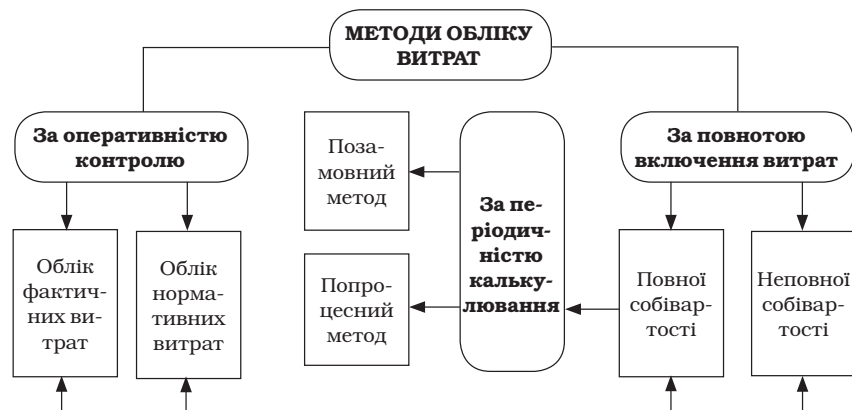


Рис. 18.3. Взаємозв'язок методів обліку витрат

18.2.1. Облік фактичних витрат

Облік фактичних витрат полягає у формуванні собівартості продукції на основі фактичних витрат підприємства, які послідовно накопичуються, без відображення в обліку даних про величину витрат за нормами.

Застосування цього методу дозволяє визначити фактичну собівартість. Недоліки: виключає можливість оперативного контролю за використанням ресурсів, виявлення та усунення причин перевитрат та недоліків в організації виробництва, порушень технологічних процесів, пошуку та мобілізації внутрішніх виробничих резервів.

18.2.2. Облік нормативних витрат

Облік нормативних витрат – полягає у формуванні собівартості за нормативними витратами, які попередньо розробляються на кожному підприємстві залежно від його технологічних особливостей.

В зарубіжній практиці обліку за нормативними (стандартними) витратами широко відомий метод «стандарт-костинг». Сутність цього методу полягає у тому, що в обліку фіксуються не ті витрати, що вже здійснені, а ті, які повинні бути, тобто стандартні витрати. Основним завданням, яке ставить перед собою ця система, є облік відхилень від стандартів (норм) і аналіз причин їх виникнення.

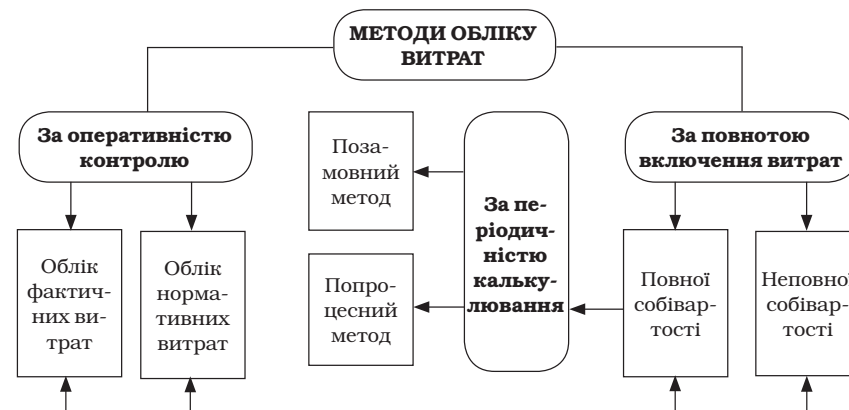


Рис. 18.3. Взаємозв'язок методів обліку витрат

18.2.1. Облік фактичних витрат

Облік фактичних витрат полягає у формуванні собівартості продукції на основі фактичних витрат підприємства, які послідовно накопичуються, без відображення в обліку даних про величину витрат за нормами.

Застосування цього методу дозволяє визначити фактичну собівартість. Недоліки: виключає можливість оперативного контролю за використанням ресурсів, виявлення та усунення причин перевитрат та недоліків в організації виробництва, порушень технологічних процесів, пошуку та мобілізації внутрішніх виробничих резервів.

18.2.2. Облік нормативних витрат

Облік нормативних витрат – полягає у формуванні собівартості за нормативними витратами, які попередньо розробляються на кожному підприємстві залежно від його технологічних особливостей.

В зарубіжній практиці обліку за нормативними (стандартними) витратами широко відомий метод «стандарт-костинг». Сутність цього методу полягає у тому, що в обліку фіксуються не ті витрати, що вже здійснені, а ті, які повинні бути, тобто стандартні витрати. Основним завданням, яке ставить перед собою ця система, є облік відхилень від стандартів (норм) і аналіз причин їх виникнення.

В основу такого методу покладено попереднє нормування витрат за статтями:

- основні матеріали. Стандарти на матеріали встановлюють в переважній більшості, виходячи або з рівня цін, які діють на момент розробки стандартів, або з визначення середніх цін, які будуть переважати протягом періоду використання норм;
- оплата праці робітників. Найбільш придатною для практичного застосування є оплата всіх виробничих операцій за відрядною формою, оскільки відрядна робота сама по собі є стандартизованою;
- виробничі накладні витрати. Стандарти на них подаються в грошовій оцінці без зазначення кількісних норм;
- комерційні витрати (на збут, реалізацію продукції).

Відхилення між фактичними і нормативними витратами, які виявляються в кожному звітному періоді, протягом року накопичуються і повністю відносяться на фінансові результати.

Метод обліку нормативних (стандартних витрат) має ряд переваг порівняно з методом обліку фактичних витрат:

- 1) дозволяє оптимізувати запаси матеріальних цінностей;
- 2) виявляє приховані резерви економії та продуктивності;
- 3) добре ув'язується з плануванням, забезпечує ефективний контроль за відхиленнями;
- 4) забезпечує співставність даних для аналізу тенденцій економічних циклів;
- 5) стимулює роботу окремих працівників (особливо у поєднанні з обліком за центрами відповідальності) і цілих колективів.

18.2.3. Позамовний метод обліку витрат

Позамовний метод обліку витрат застосовується у підприємствах, де матеріали на технологічні цілі, основну заробітну плату та загальновиробничі витрати легко пов'язати з конкретною продукцією (послугами) чи їх групою. В основному даний метод обліку витрат застосовують в одиничних та дрібносерійних виробництвах, таких як авіаційна промисловість, кораблебудування, будівництво, виробництво меблів, видавнича діяльність, науково-технічних послугах тощо.

При цьому методі в обліку витрати групуються за замовленнями на виготовлення окремого виробу, партії виробів чи на виконання певного обсягу робіт. Тобто об'єктом обліку витрат при

В основу такого методу покладено попереднє нормування витрат за статтями:

- основні матеріали. Стандарти на матеріали встановлюють в переважній більшості, виходячи або з рівня цін, які діють на момент розробки стандартів, або з визначення середніх цін, які будуть переважати протягом періоду використання норм;
- оплата праці робітників. Найбільш придатною для практичного застосування є оплата всіх виробничих операцій за відрядною формою, оскільки відрядна робота сама по собі є стандартизованою;
- виробничі накладні витрати. Стандарти на них подаються в грошовій оцінці без зазначення кількісних норм;
- комерційні витрати (на збут, реалізацію продукції).

Відхилення між фактичними і нормативними витратами, які виявляються в кожному звітному періоді, протягом року накопичуються і повністю відносяться на фінансові результати.

Метод обліку нормативних (стандартних витрат) має ряд переваг порівняно з методом обліку фактичних витрат:

- 1) дозволяє оптимізувати запаси матеріальних цінностей;
- 2) виявляє приховані резерви економії та продуктивності;
- 3) добре ув'язується з плануванням, забезпечує ефективний контроль за відхиленнями;
- 4) забезпечує співставність даних для аналізу тенденцій економічних циклів;
- 5) стимулює роботу окремих працівників (особливо у поєднанні з обліком за центрами відповідальності) і цілих колективів.

18.2.3. Позамовний метод обліку витрат

Позамовний метод обліку витрат застосовується у підприємствах, де матеріали на технологічні цілі, основну заробітну плату та загальновиробничі витрати легко пов'язати з конкретною продукцією (послугами) чи їх групою. В основному даний метод обліку витрат застосовують в одиничних та дрібносерійних виробництвах, таких як авіаційна промисловість, кораблебудування, будівництво, виробництво меблів, видавнича діяльність, науково-технічних послугах тощо.

При цьому методі в обліку витрати групуються за замовленнями на виготовлення окремого виробу, партії виробів чи на виконання певного обсягу робіт. Тобто об'єктом обліку витрат при

цьому методі є окреме замовлення. Калькулювання собівартості отриманого продукту здійснюється лише після повного виконання і закриття замовлення, незалежно від тривалості його виконання. До завершення замовлення всі витрати на нього відносяться на незавершене виробництво.

Первинний облік витрат організовується за кожним окремим замовленням в картках (відомостях) обліку замовлення. Виробництво організовується за виконанням конкретних замовлень, що дозволяє калькулювати собівартість виробів чи їх серії (партії) незалежно від інших замовлень, що перебувають у виробництві. Позамовний метод калькулювання можна застосовувати лише в певних виробничих умовах, серед яких:

- відокремленість продукту чи його партії від інших продуктів чи партій;
- продукт виконується за технічним замовленням чи просто за завданням замовника;
- випускається відносно невелика кількість продукції;
- виготовлення кожного зразка партії ідентичних зразків готової продукції потребує значних витрат.

18.2.4. Попроцесний метод обліку витрат

Попроцесний метод полягає в тому, що прямі витрати виробництва відображаються в обліку не за видами продукції, а за процесами (стадіями)

виробництва. Сутність попроцесного методу обліку витрат і обчислення собівартості полягає в тому, що всі прямі витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими технологічними процесами, за місцем їх виникнення та об'єктами калькулювання. Попроцесне калькулювання застосовують на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві великих обсягів ідентичних товарів при незмінній технології зі схожими матеріальними характеристиками та виробничими витратами.

18.3. Поняття собівартості та її види

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі ви-

цьому методі є окреме замовлення. Калькулювання собівартості отриманого продукту здійснюється лише після повного виконання і закриття замовлення, незалежно від тривалості його виконання. До завершення замовлення всі витрати на нього відносяться на незавершене виробництво.

Первинний облік витрат організовується за кожним окремим замовленням в картках (відомостях) обліку замовлення. Виробництво організовується за виконанням конкретних замовлень, що дозволяє калькулювати собівартість виробів чи їх серії (партії) незалежно від інших замовлень, що перебувають у виробництві. Позамовний метод калькулювання можна застосовувати лише в певних виробничих умовах, серед яких:

- відокремленість продукту чи його партії від інших продуктів чи партій;
- продукт виконується за технічним замовленням чи просто за завданням замовника;
- випускається відносно невелика кількість продукції;
- виготовлення кожного зразка партії ідентичних зразків готової продукції потребує значних витрат.

18.2.4. Попроцесний метод обліку витрат

Попроцесний метод полягає в тому, що прямі витрати виробництва відображаються в обліку не за видами продукції, а за процесами (стадіями)

виробництва. Сутність попроцесного методу обліку витрат і обчислення собівартості полягає в тому, що всі прямі витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими технологічними процесами, за місцем їх виникнення та об'єктами калькулювання. Попроцесне калькулювання застосовують на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві великих обсягів ідентичних товарів при незмінній технології зі схожими матеріальними характеристиками та виробничими витратами.

18.3. Поняття собівартості та її види

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі ви-

робництва продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих засобів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також інших затрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки і платежі.

Характеристика собівартості за складом витрат наведена в табл. 18.1.

Таблиця 18.1

Види собівартості за складом витрат та їх характеристика

Види собівартості	Характеристика за складом витрат
Технологічна	Прямі витрати на робочому місці, ділянці, бригаді, площі угідь. Сюди відносяться витрати на сировину, матеріали, паливо та інші, які передбачені технологією виробництва продукції, а також витрати на оплату праці робітників безпосередньо зайнятих у виробничому процесі і витрати на утримання і використання обладнання. На її основі приймаються рішення щодо доцільності власного виробництва чи придбання необхідних ресурсів, нормативів їх витрачання, ефективного використання обладнання, формування трансфертних цін, результатів діяльності центрів витрат тощо
Виробнича	Технологічна + розподілені загальновиробничі витрати (витрати на управління цехами, бригадами, виробничими підрозділами). Відображає рівень витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг). Відповідно до методики, викладеної в національних П(С)БО на рахунку 23 «Виробництво» відображається саме виробнича собівартість продукції. Загальногосподарські витрати (адміністративні, витрати на збут) до неї не включають. Згідно з діючою методикою їх відразу відносять на витрати періоду
Повна	Виробнича + загальногосподарські витрати (адміністративні та витрати на збут). Характеризує загальний рівень витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). В сучасних умовах ведення бухгалтерського обліку за національними П(С)БО її визначають розрахунковим шляхом. Використовується для цілей планування та встановлення певного рівня ціни

робництва продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих засобів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також інших затрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки і платежі.

Характеристика собівартості за складом витрат наведена в табл. 18.1.

Таблиця 18.1

Види собівартості за складом витрат та їх характеристика

Види собівартості	Характеристика за складом витрат
Технологічна	Прямі витрати на робочому місці, ділянці, бригаді, площі угідь. Сюди відносяться витрати на сировину, матеріали, паливо та інші, які передбачені технологією виробництва продукції, а також витрати на оплату праці робітників безпосередньо зайнятих у виробничому процесі і витрати на утримання і використання обладнання. На її основі приймаються рішення щодо доцільності власного виробництва чи придбання необхідних ресурсів, нормативів їх витрачання, ефективного використання обладнання, формування трансфертних цін, результатів діяльності центрів витрат тощо
Виробнича	Технологічна + розподілені загальновиробничі витрати (витрати на управління цехами, бригадами, виробничими підрозділами). Відображає рівень витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг). Відповідно до методики, викладеної в національних П(С)БО на рахунку 23 «Виробництво» відображається саме виробнича собівартість продукції. Загальногосподарські витрати (адміністративні, витрати на збут) до неї не включають. Згідно з діючою методикою їх відразу відносять на витрати періоду
Повна	Виробнича + загальногосподарські витрати (адміністративні та витрати на збут). Характеризує загальний рівень витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). В сучасних умовах ведення бухгалтерського обліку за національними П(С)БО її визначають розрахунковим шляхом. Використовується для цілей планування та встановлення певного рівня ціни

Виділення різних видів собівартості відображене на рисунку 18.4.

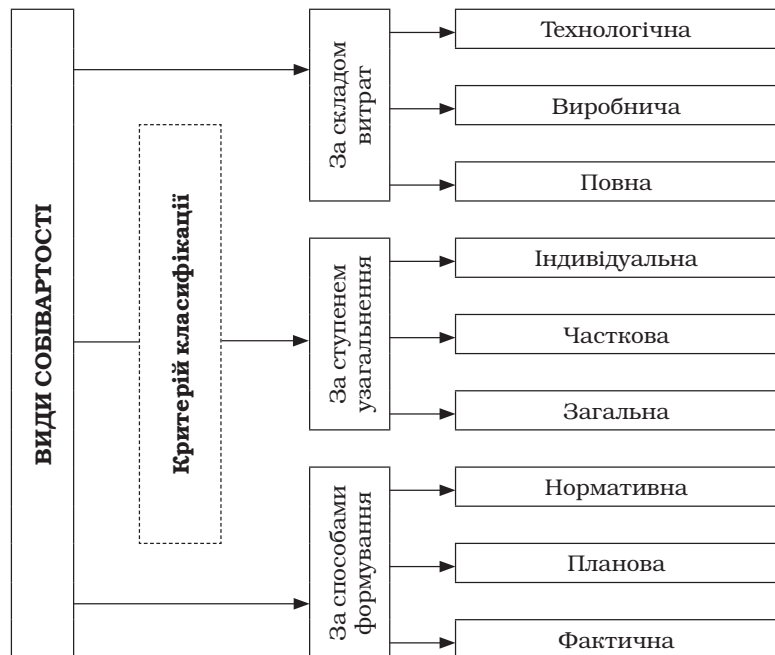


Рис. 18.4. Види собівартості

Планова собівартість розраховується, виходячи із визначеного обсягу виробництва та середніх витрат, котрі припадають на цей обсяг.

В обліку також використовуються показники собівартості, котрі відрізняються за способами формування. Це такі її види, як планова, нормативна та фактична собівартість.

Крім поділу собівартості за критеріями складу витрат та способу її формування, на практиці фактично відбувається також її поділ за ступенем узагальнення. За ступенем узагальнення можна виділити індивідуальну, часткову та загальну собівартість.

Виділення різних видів собівартості відображене на рисунку 18.4.

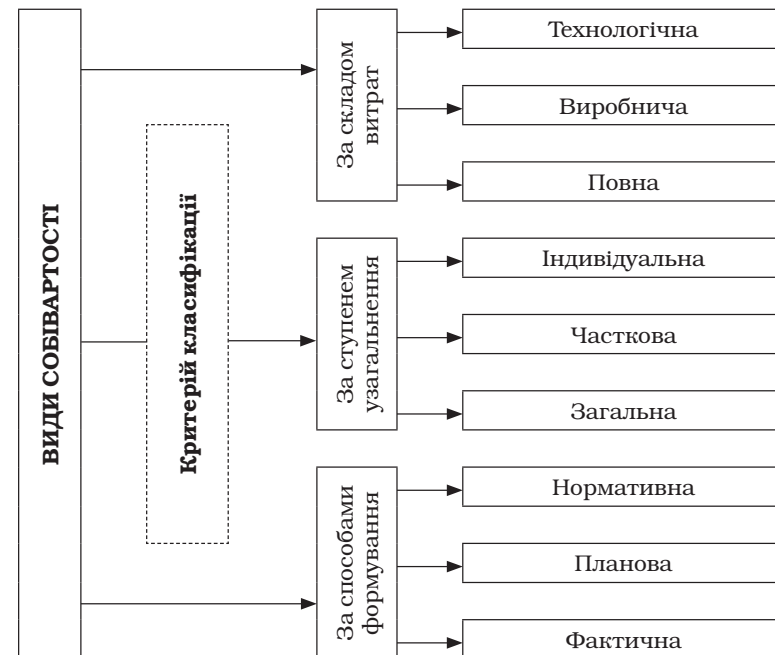


Рис. 18.4. Види собівартості

Планова собівартість розраховується, виходячи із визначеного обсягу виробництва та середніх витрат, котрі припадають на цей обсяг.

В обліку також використовуються показники собівартості, котрі відрізняються за способами формування. Це такі її види, як планова, нормативна та фактична собівартість.

Крім поділу собівартості за критеріями складу витрат та способу її формування, на практиці фактично відбувається також її поділ за ступенем узагальнення. За ступенем узагальнення можна виділити індивідуальну, часткову та загальну собівартість.

Індивідуальна собівартість – це собівартість конкретного виду продукції, певного виду робіт, послуг. Часткова собівартість характеризує витрати з виробництва (та реалізації) певної групи продукції (зернові, рослинництво, тваринництво) чи витрати окремих підрозділів. Загальна собівартість характеризує загальний рівень витрат по підприємству на виробництво і реалізацію всієї продукції, що виготовлена підприємством, в тому числі роботи й послуги.

18.4. Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами визначення собівартості калькуляційних одиниць.

Калькуляційна одиниця – це одиниця вимірювання окремих видів продукції, які застосовуються при калькулюванні її собівартості.

Об'єкт калькуляції – це вид продукції, робіт, послуг, виробництво, програма, завдання, собівартість яких визначають.

Обчислення собівартості називається калькуляцією.

Залежно від часу складання, методики розрахунку та вихідних даних калькуляції поділяють на планові, нормативні, провізорні, фактичні.

Планові калькуляції складають перед початком виробничого процесу на підставі планових норм витрат та планового виходу продукції і протягом виробничого процесу не змінюють.

Нормативні калькуляції складають на кожен наступний робочий період, вид або цикл робіт за нормами, скоригованими з урахуванням умов, що склалися на даний момент. У разі зміни умов виробництва нормативи витрат переглядаються та уточнюються.

Провізорні (попередні) калькуляції складаються за деякий час до закінчення звітного періоду на підставі фактичних даних про витрати і вихід продукції за минулий час з початку періоду та очікуваних витрат і виходу продукції до кінця звітного періоду. Їх використовують для визначення очікуваних фінансових результатів та для планування на наступний період.

Звітна (фактична) калькуляція складається після закінчення звітного періоду на підставі облікових даних про фактичні витрати і вихід продукції.

Індивідуальна собівартість – це собівартість конкретного виду продукції, певного виду робіт, послуг. Часткова собівартість характеризує витрати з виробництва (та реалізації) певної групи продукції (зернові, рослинництво, тваринництво) чи витрати окремих підрозділів. Загальна собівартість характеризує загальний рівень витрат по підприємству на виробництво і реалізацію всієї продукції, що виготовлена підприємством, в тому числі роботи й послуги.

18.4. Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами визначення собівартості калькуляційних одиниць.

Калькуляційна одиниця – це одиниця вимірювання окремих видів продукції, які застосовуються при калькулюванні її собівартості.

Об'єкт калькуляції – це вид продукції, робіт, послуг, виробництво, програма, завдання, собівартість яких визначають.

Обчислення собівартості називається калькуляцією.

Залежно від часу складання, методики розрахунку та вихідних даних калькуляції поділяють на планові, нормативні, провізорні, фактичні.

Планові калькуляції складають перед початком виробничого процесу на підставі планових норм витрат та планового виходу продукції і протягом виробничого процесу не змінюють.

Нормативні калькуляції складають на кожен наступний робочий період, вид або цикл робіт за нормами, скоригованими з урахуванням умов, що склалися на даний момент. У разі зміни умов виробництва нормативи витрат переглядаються та уточнюються.

Провізорні (попередні) калькуляції складаються за деякий час до закінчення звітного періоду на підставі фактичних даних про витрати і вихід продукції за минулий час з початку періоду та очікуваних витрат і виходу продукції до кінця звітного періоду. Їх використовують для визначення очікуваних фінансових результатів та для планування на наступний період.

Звітна (фактична) калькуляція складається після закінчення звітного періоду на підставі облікових даних про фактичні витрати і вихід продукції.

За періодом господарської діяльності, витрати якого включені до собівартості, калькуляції поділяють на:

- щоденні;
- місячні, квартальні;
- за періодами робіт (циклами, фазами, переділами, стадіями);
- після закінчення робіт (замовлення).

За складом елементів витрат, що включаються до собівартості, калькуляції бувають:

- повні виробничі;
- повні комерційні;
- неповні (калькуляції змінних витрат).

Серед основних проблем калькулювання є: економічно обґрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. При цьому способи обчислення собівартості продукції поєднуються з методами обліку витрат, чітко не виокремлюються. Тому вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття рішень. Розрізняють два методи калькулювання собівартості продукції :

- калькулювання за замовленням;
- калькулювання за процесами.

18.4.1. Калькулювання за замовленнями

Калькулювання за замовленнями – це система обчислення собівартості продукції на основі обліку витрат з кожного індивідуального виробу

або окремої партії виробів, об'єднаних одним замовленням. Об'єктом обліку витрат при цьому методі є окреме замовлення. Застосовують цей метод в індивідуальних та дрібно-серійних виробництвах машинобудівної промисловості (кораблебудування, виготовлення пресів, турбін для електростанцій, літаків тощо), у будівництві, ремонтному виробництві, у друкарнях, у підприємствах побутового обслуговування, при виготовленні одиничних виробів або комплектів меблів, музичних інструментів і т. ін.

18.4.2. Калькулювання за процесами

Калькулювання за процесами – це система обліку і визначення собівартості продукції на основі групування

За періодом господарської діяльності, витрати якого включені до собівартості, калькуляції поділяють на:

- щоденні;
- місячні, квартальні;
- за періодами робіт (циклами, фазами, переділами, стадіями);
- після закінчення робіт (замовлення).

За складом елементів витрат, що включаються до собівартості, калькуляції бувають:

- повні виробничі;
- повні комерційні;
- неповні (калькуляції змінних витрат).

Серед основних проблем калькулювання є: економічно обґрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. При цьому способи обчислення собівартості продукції поєднуються з методами обліку витрат, чітко не виокремлюються. Тому вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття рішень. Розрізняють два методи калькулювання собівартості продукції :

- калькулювання за замовленням;
- калькулювання за процесами.

18.4.1. Калькулювання за замовленнями

Калькулювання за замовленнями – це система обчислення собівартості продукції на основі обліку витрат з кожного індивідуального виробу

або окремої партії виробів, об'єднаних одним замовленням. Об'єктом обліку витрат при цьому методі є окреме замовлення. Застосовують цей метод в індивідуальних та дрібно-серійних виробництвах машинобудівної промисловості (кораблебудування, виготовлення пресів, турбін для електростанцій, літаків тощо), у будівництві, ремонтному виробництві, у друкарнях, у підприємствах побутового обслуговування, при виготовленні одиничних виробів або комплектів меблів, музичних інструментів і т. ін.

18.4.2. Калькулювання за процесами

Калькулювання за процесами – це система обліку і визначення собівартості продукції на основі групування

витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва. Ця система характерна для масового та серійного виробництва (хімічна, нафтопереробна, металургійна, фармацевтична та інша галузі промисловості). Складність її залежить від особливостей технологічного процесу (кількості переділів, послідовності або паралельності обробки) та наявності і розмірів незавершеного виробництва.

На практиці можуть застосовуватися комбіновані методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, що дають змогу максимально використати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень.

18.4.3. Способи калькулювання

Серед способів калькулювання найпоширенішими є:

1. Спосіб нагромадження (сумування) витрат. Сутність його полягає у тому, що собівартість калькуляційного об'єкта та одиниці визначається сумуванням витрат за частинами продукції або продукції загалом, за процесами, за переділами. За позамовного методу калькулювання витрати послідовно нагромаджуються в картках з початку виконання замовлення і його закінчення.

2. Спосіб розподілу витрат. Його використовують у виробництвах комплексного перероблення сировини, при отриманні декількох видів продукції в одному процесі та за неможливості прямого обліку витрат за кожним калькуляційним об'єктом, а також при організації аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів. Такий спосіб поширений у хімічній промисловості, кольоровій металургії, сільському господарстві.

3. Спосіб прямого розрахунку. Особливість його полягає у тому, що узагальнені витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів ділять на кількість калькуляційних одиниць за кожним об'єктом за статтями калькуляції або елементами витрат. Цей спосіб є універсальним і разом з іншими способами калькулювання використовується в кінцевому розрахунку собівартості продукції.

4. Спосіб виключення витрат. Застосовують його у випадку розмежування витрат та розрахунку собівартості основної та побічної продукції, яку отримують в одному технологічному процесі, і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку. Він поширений у хімічній промисловості, сільському господарстві тощо.

витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва. Ця система характерна для масового та серійного виробництва (хімічна, нафтопереробна, металургійна, фармацевтична та інша галузі промисловості). Складність її залежить від особливостей технологічного процесу (кількості переділів, послідовності або паралельності обробки) та наявності і розмірів незавершеного виробництва.

На практиці можуть застосовуватися комбіновані методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, що дають змогу максимально використати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень.

18.4.3. Способи калькулювання

Серед способів калькулювання найпоширенішими є:

1. Спосіб нагромадження (сумування) витрат. Сутність його полягає у тому, що собівартість калькуляційного об'єкта та одиниці визначається сумуванням витрат за частинами продукції або продукції загалом, за процесами, за переділами. За позамовного методу калькулювання витрати послідовно нагромаджуються в картках з початку виконання замовлення і його закінчення.

2. Спосіб розподілу витрат. Його використовують у виробництвах комплексного перероблення сировини, при отриманні декількох видів продукції в одному процесі та за неможливості прямого обліку витрат за кожним калькуляційним об'єктом, а також при організації аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів. Такий спосіб поширений у хімічній промисловості, кольоровій металургії, сільському господарстві.

3. Спосіб прямого розрахунку. Особливість його полягає у тому, що узагальнені витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів ділять на кількість калькуляційних одиниць за кожним об'єктом за статтями калькуляції або елементами витрат. Цей спосіб є універсальним і разом з іншими способами калькулювання використовується в кінцевому розрахунку собівартості продукції.

4. Спосіб виключення витрат. Застосовують його у випадку розмежування витрат та розрахунку собівартості основної та побічної продукції, яку отримують в одному технологічному процесі, і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку. Він поширений у хімічній промисловості, сільському господарстві тощо.

5. Нормативний спосіб. Використовують його за умов, коли об'єктом обліку витрат є група однорідних виробів, облік організований за нормативним методом. У зведеному обліку витрат на виробництво, який ведуть за кожною групою однорідних виробів, витрати представлені за нормами, відхиленнями від поточних норм і змінами норм. На собівартість товарного випуску, згідно з П(С)БО 16 «Витрати», відхилення списують лише в межах норм, тобто наявна економія витрат. Наднормативні витрати, тобто перевитрати, списують на собівартість реалізованої продукції.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення поняття «собівартість».
2. Дайте визначення понять «калькуляція».
3. Поясніть сутність методу калькулювання собівартості продукції.
4. Назвіть методи обліку витрат.
5. Поясніть суть обліку витрат при нормативному методі обліку витрат.
6. Охарактеризуйте попередільний метод обліку витрат.
7. Назвіть види собівартості.
8. Назвіть недоліки фактичного методу витрат.
9. Перерахуйте способи калькулювання та їх характеристику.
10. Дайте загальну характеристику методу калькулювання за замовленням.
11. Дайте загальну характеристику методу калькулювання за замовленням.

Дискусійні питання

1. Які методи обліку витрат найкраще застосовувати для сільського господарства?
2. На вашу думку, який спосіб калькулювання кращий: за замовленням чи за процесами?

5. Нормативний спосіб. Використовують його за умов, коли об'єктом обліку витрат є група однорідних виробів, облік організований за нормативним методом. У зведеному обліку витрат на виробництво, який ведуть за кожною групою однорідних виробів, витрати представлені за нормами, відхиленнями від поточних норм і змінами норм. На собівартість товарного випуску, згідно з П(С)БО 16 «Витрати», відхилення списують лише в межах норм, тобто наявна економія витрат. Наднормативні витрати, тобто перевитрати, списують на собівартість реалізованої продукції.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення поняття «собівартість».
2. Дайте визначення понять «калькуляція».
3. Поясніть сутність методу калькулювання собівартості продукції.
4. Назвіть методи обліку витрат.
5. Поясніть суть обліку витрат при нормативному методі обліку витрат.
6. Охарактеризуйте попередільний метод обліку витрат.
7. Назвіть види собівартості.
8. Назвіть недоліки фактичного методу витрат.
9. Перерахуйте способи калькулювання та їх характеристику.
10. Дайте загальну характеристику методу калькулювання за замовленням.
11. Дайте загальну характеристику методу калькулювання за замовленням.

Дискусійні питання

1. Які методи обліку витрат найкраще застосовувати для сільського господарства?
2. На вашу думку, який спосіб калькулювання кращий: за замовленням чи за процесами?

3. Основні проблеми калькулювання.
4. На вашу думку, який спосіб калькулювання кращий?

Теми рефератів

1. Методи обліку витрат в різних галузях.
2. Калькулювання як окрема наука.
3. Автоматизація роботи з калькулюванням собівартості продукції.
4. Калькулювання за замовленням та за процесами.

3. Основні проблеми калькулювання.
4. На вашу думку, який спосіб калькулювання кращий?

Теми рефератів

1. Методи обліку витрат в різних галузях.
2. Калькулювання як окрема наука.
3. Автоматизація роботи з калькулюванням собівартості продукції.
4. Калькулювання за замовленням та за процесами.

ТЕМА 19

ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ

Питання до розгляду

- 19.1. Вітчизняні методи обліку і калькулювання за повними витратами.
 - 19.1.1. Позамовний метод.
 - 19.1.2. Попередільний метод.
 - 19.1.3. Попроцесний метод.
 - 19.1.4. Нормативний метод.
- 19.2. Зведений облік витрат.
- 19.3. Зарубіжні методи обліку і калькулювання повних витрат.
 - 19.3.1. Метод однорідних секцій.
 - 19.3.2. Метод стандарт-косту.
 - 19.3.3. Метод нормативного розподілу.
- 19.4. Облік і розподіл непрямих витрат.

Ключові терміни і поняття: система обліку повних витрат, позамовний метод обліку, попередільний метод обліку, однопередільний метод обліку, зведений облік витрат, однорідна секція, база розподілу витрат, допоміжне виробництво.

Після вивчення матеріалу теми 19 студент повинен знати

- визначення та призначення різних методів обліку і калькулювання за повними витратами;
- зведений облік витрат та етапи його формування;
- процес обліку та розподілу непрямих витрат.

Після вивчення матеріалу теми 19 студент повинен вміти

- формулювати сутність вітчизняних та зарубіжних методів обліку і калькулювання повних витрат;

ТЕМА 19

ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ

Питання до розгляду

- 19.1. Вітчизняні методи обліку і калькулювання за повними витратами.
 - 19.1.1. Позамовний метод.
 - 19.1.2. Попередільний метод.
 - 19.1.3. Попроцесний метод.
 - 19.1.4. Нормативний метод.
- 19.2. Зведений облік витрат.
- 19.3. Зарубіжні методи обліку і калькулювання повних витрат.
 - 19.3.1. Метод однорідних секцій.
 - 19.3.2. Метод стандарт-косту.
 - 19.3.3. Метод нормативного розподілу.
- 19.4. Облік і розподіл непрямих витрат.

Ключові терміни і поняття: система обліку повних витрат, позамовний метод обліку, попередільний метод обліку, однопередільний метод обліку, зведений облік витрат, однорідна секція, база розподілу витрат, допоміжне виробництво.

Після вивчення матеріалу теми 19 студент повинен знати

- визначення та призначення різних методів обліку і калькулювання за повними витратами;
- зведений облік витрат та етапи його формування;
- процес обліку та розподілу непрямих витрат.

Після вивчення матеріалу теми 19 студент повинен вміти

- формулювати сутність вітчизняних та зарубіжних методів обліку і калькулювання повних витрат;

- розподіляти непрямі витрати допоміжних виробництв.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №318.
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

19.1. Вітчизняні методи обліку і калькулювання за повними витратами

Метою обліку витрат на виробництво є визначення розміру витрат, які припадають на кожну окрему операцію або кожний вид продукції. Завдання обліку витрат на виробництво полягає в накопиченні даних для розрахунку собівартості продукції. В процесі зведення та узагальнення витрат вирішуються дві основні задачі: встановити величину витрат за видами продукції (для оцінки запасів); обчислити суму витрат за центрами відповідальності (для контролю рівня витрат і оцінки діяльності центрів витрат).

Сутність системи обліку повних витрат полягає в тому, що в собівартість продукції включаються усі витрати на її виробництво і реалізацію.

В управлінському обліку застосовують різні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Однак, розвиток та інтеграція України вимагають вивчення та застосування в практиці зарубіжного досвіду обліку витрат і калькулювання. Наочний перелік методів відображено на рис. 19.1.

У вітчизняній практиці застосовуються позамовний, попередільний і попроцесний (простий) методи. При використанні

- розподіляти непрямі витрати допоміжних виробництв.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №318.
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

19.1. Вітчизняні методи обліку і калькулювання за повними витратами

Метою обліку витрат на виробництво є визначення розміру витрат, які припадають на кожну окрему операцію або кожний вид продукції. Завдання обліку витрат на виробництво полягає в накопиченні даних для розрахунку собівартості продукції. В процесі зведення та узагальнення витрат вирішуються дві основні задачі: встановити величину витрат за видами продукції (для оцінки запасів); обчислити суму витрат за центрами відповідальності (для контролю рівня витрат і оцінки діяльності центрів витрат).

Сутність системи обліку повних витрат полягає в тому, що в собівартість продукції включаються усі витрати на її виробництво і реалізацію.

В управлінському обліку застосовують різні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Однак, розвиток та інтеграція України вимагають вивчення та застосування в практиці зарубіжного досвіду обліку витрат і калькулювання. Наочний перелік методів відображено на рис. 19.1.

У вітчизняній практиці застосовуються позамовний, попередільний і попроцесний (простий) методи. При використанні

нормативного вони набувають характеру позамовно-нормативного, попередільно-нормативного, попроцесно-нормативного методів.

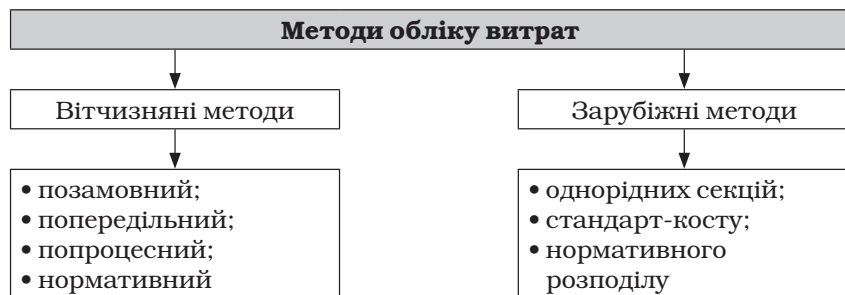


Рис. 19.1. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

19.1.1. Позамовний метод

На підприємствах, де сировину й оплату праці, інші витрати порівняно легко можна віднести до виробництва конкретного виду продукції (робіт, послуг), застосовують позамовний метод.

Сутність позамовного методу полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями, які видають на задалегідь визначену кількість даного виду продукції.

Цей метод використовується в машинобудуванні, будівництві, при виконанні ремонтних робіт в процесі виготовлення складної продукції (автомобілів, кораблів тощо).

Кожному замовленню присвоюють окремий номер, який вказують в усіх документах про витрати на це замовлення.

В бухгалтерії на кожне замовлення відкривається карточка, в якій враховуються витрати щодо даного замовлення протягом всього терміну його виготовлення. Окреме виробниче замовлення видається на задалегідь визначену кількість продукції.

нормативного вони набувають характеру позамовно-нормативного, попередільно-нормативного, попроцесно-нормативного методів.

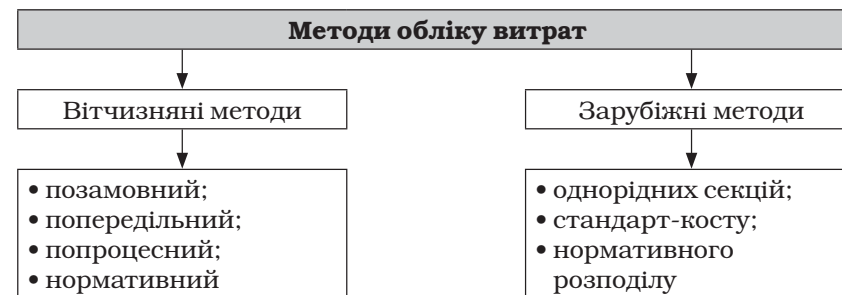


Рис. 19.1. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

19.1.1. Позамовний метод

На підприємствах, де сировину й оплату праці, інші витрати порівняно легко можна віднести до виробництва конкретного виду продукції (робіт, послуг), застосовують позамовний метод.

Сутність позамовного методу полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями, які видають на задалегідь визначену кількість даного виду продукції.

Цей метод використовується в машинобудуванні, будівництві, при виконанні ремонтних робіт в процесі виготовлення складної продукції (автомобілів, кораблів тощо).

Кожному замовленню присвоюють окремий номер, який вказують в усіх документах про витрати на це замовлення.

В бухгалтерії на кожне замовлення відкривається карточка, в якій враховуються витрати щодо даного замовлення протягом всього терміну його виготовлення. Окреме виробниче замовлення видається на задалегідь визначену кількість продукції.

У разі застосування позамовного методу витрати цехів враховуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива та енергії за окремими групами.

Фактична собівартість окремих замовлень визначається або після передачі на склад, або після здачі замовнику шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої за замовленням продукції і оцінюється за плановою або фактичною собівартістю однорідних виробів (рис. 19.2).

Частковий випуск на замовлення оцінюється шляхом ділення виробничих витрат на кількість виробів, як вироблених, так і тих, що перебувають у незавершеному виробництві, і множенням одержаної величини на кількість випущеної продукції.

Отже, суть позамовного методу полягає в тому, що всі прямі затрати враховуються в розрізі статей за окремими виробничими замовленнями, які видаються на раніше визначену кількість даного виду продукції. Інші затрати враховуються за місцями їх виникнення і їх призначення в розрізі статей витрат та відносяться на собівартість окремих замовлень відповідно до встановленої бази їх розподілу.



Рис. 19.2. Побудова обліку витрат на виробництво за позамовним методом

У разі застосування позамовного методу витрати цехів враховуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива та енергії за окремими групами.

Фактична собівартість окремих замовлень визначається або після передачі на склад, або після здачі замовнику шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої за замовленням продукції і оцінюється за плановою або фактичною собівартістю однорідних виробів (рис. 19.2).

Частковий випуск на замовлення оцінюється шляхом ділення виробничих витрат на кількість виробів, як вироблених, так і тих, що перебувають у незавершеному виробництві, і множенням одержаної величини на кількість випущеної продукції.

Отже, суть позамовного методу полягає в тому, що всі прямі затрати враховуються в розрізі статей за окремими виробничими замовленнями, які видаються на раніше визначену кількість даного виду продукції. Інші затрати враховуються за місцями їх виникнення і їх призначення в розрізі статей витрат та відносяться на собівартість окремих замовлень відповідно до встановленої бази їх розподілу.

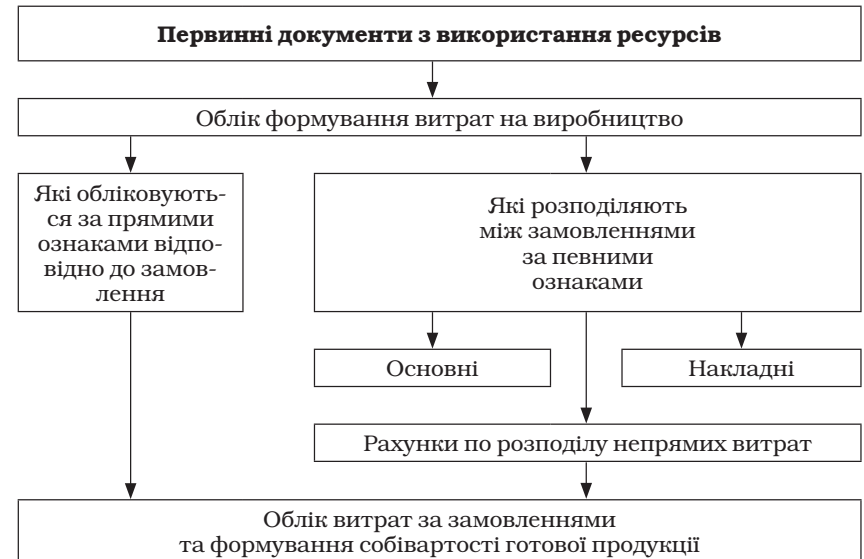


Рис. 19.2. Побудова обліку витрат на виробництво за позамовним методом

19.1.2. Попередільний метод

Попередільний метод обліку застосовується на підприємствах з однорідною за вихідною сировиною та матеріалами і характером обробки масовою продукцією, під час виробництва якої переважають фізико-хімічні і термічні виробничі процеси. Найбільше цей метод застосовується у хімічній, лісовій, металургійній, текстильній, шкіряній, легкій, харчовій галузях промисловості.

Сутність попередільного методу полягає в тому, що всі або деякі прямі витрати відображають в поточному обліку не за видами продукції, що виготовляється, а за переділами виробництва.

При використанні цього методу обліку витрат на виробництво, починаючи з підготовки видобування корисних копалин або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту, витрати враховуються в кожному цеху, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху.

У разі застосування обліку і калькулювання допоміжних виробництв, що випускають однорідну продукцію або послуги (пар, стиснене повітря, воду) і не мають незавершеного виробництва застосовують *однопередільний* метод або так званий простий.

Однопередільний метод – це різновид попередільного методу, при якому фактичні витрати обліковують за встановленими статтями витрат на весь випуск продукції.

При застосуванні однопередільного методу технологічний процес не поділяється, а від першої операції до останньої становить єдине ціле, наприклад, хлібопечення.

Середню собівартість одиниці продукції визначають діленням усіх виробничих витрат (витрат за кожною статтею) на кількість готової продукції. Такий порядок обліку витрат і визначення собівартості одиниці продукції можливий у масових виробництвах, які випускають просту однорідну продукцію, що не має складових або

19.1.2. Попередільний метод

Попередільний метод обліку застосовується на підприємствах з однорідною за вихідною сировиною та матеріалами і характером обробки масовою продукцією, під час виробництва якої переважають фізико-хімічні і термічні виробничі процеси. Найбільше цей метод застосовується у хімічній, лісовій, металургійній, текстильній, шкіряній, легкій, харчовій галузях промисловості.

Сутність попередільного методу полягає в тому, що всі або деякі прямі витрати відображають в поточному обліку не за видами продукції, що виготовляється, а за переділами виробництва.

При використанні цього методу обліку витрат на виробництво, починаючи з підготовки видобування корисних копалин або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту, витрати враховуються в кожному цеху, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху.

У разі застосування обліку і калькулювання допоміжних виробництв, що випускають однорідну продукцію або послуги (пар, стиснене повітря, воду) і не мають незавершеного виробництва застосовують *однопередільний* метод або так званий простий.

Однопередільний метод – це різновид попередільного методу, при якому фактичні витрати обліковують за встановленими статтями витрат на весь випуск продукції.

При застосуванні однопередільного методу технологічний процес не поділяється, а від першої операції до останньої становить єдине ціле, наприклад, хлібопечення.

Середню собівартість одиниці продукції визначають діленням усіх виробничих витрат (витрат за кожною статтею) на кількість готової продукції. Такий порядок обліку витрат і визначення собівартості одиниці продукції можливий у масових виробництвах, які випускають просту однорідну продукцію, що не має складових або

напівфабрикатів, а залишки незавершеного виробництва вкрай незначні або стабільні чи їх взагалі немає.

Крім однопредільного методу, використовують *багато-передільний* метод. Він застосовується тоді, коли технологічний процес поділяється на декілька технологічних фаз (стадій, переділів) і в кінці кожного переділу одержують напівфабрикат, який визначається за кількістю і вартістю, тобто калькують собівартість напівфабрикатів.

Готовий продукт одержують у кінці останнього переділу.

У попередільних виробництвах виготовляють різні види продукції. Це вимагає роздільного обліку витрат не лише за переділами, а й за окремими продуктами. Тому важливим завданням бухгалтерського обліку витрат на виробництво є облік прямих витрат за продуктами у межах кожного переділу технологічного процесу.

19.1.3. Попроцесний метод

Досить часто цей метод застосовують у таких галузях, як вуглеводородна. Особливістю підприємств цих галузей є те, що витрати на виробництво узагальнюються в реєстрі бухгалтерського обліку в цілому по процесу і діляться на кількість продукції, а також характерна відсутність незавершеного виробництва. При цьому не доцільно ділити загальну суму витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

У попроцесних виробництвах облік ведуть за кожним процесом. Також при цьому методі прямі затрати відображаються в точному обліку не за видами виготовленої продукції, а за переділами або стадіями виробництва.

19.1.4. Нормативний метод

Нормативний метод – це основний метод виробничого обліку, який сприяє впровадженню прогресивних

норм витрат, дієвого контролю за рівнем витрат виробництва, що дає змогу використовувати дані обліку для виявлення резервів, зниження собівартості продукції та оперативного керівництва виробництвом.

напівфабрикатів, а залишки незавершеного виробництва вкрай незначні або стабільні чи їх взагалі немає.

Крім однопредільного методу, використовують *багато-передільний* метод. Він застосовується тоді, коли технологічний процес поділяється на декілька технологічних фаз (стадій, переділів) і в кінці кожного переділу одержують напівфабрикат, який визначається за кількістю і вартістю, тобто калькують собівартість напівфабрикатів.

Готовий продукт одержують у кінці останнього переділу.

У попередільних виробництвах виготовляють різні види продукції. Це вимагає роздільного обліку витрат не лише за переділами, а й за окремими продуктами. Тому важливим завданням бухгалтерського обліку витрат на виробництво є облік прямих витрат за продуктами у межах кожного переділу технологічного процесу.

19.1.3. Попроцесний метод

Досить часто цей метод застосовують у таких галузях, як вуглеводородна. Особливістю підприємств цих галузей є те, що витрати на виробництво узагальнюються в реєстрі бухгалтерського обліку в цілому по процесу і діляться на кількість продукції, а також характерна відсутність незавершеного виробництва. При цьому не доцільно ділити загальну суму витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

У попроцесних виробництвах облік ведуть за кожним процесом. Також при цьому методі прямі затрати відображаються в точному обліку не за видами виготовленої продукції, а за переділами або стадіями виробництва.

19.1.4. Нормативний метод

Нормативний метод – це основний метод виробничого обліку, який сприяє впровадженню прогресивних

норм витрат, дієвого контролю за рівнем витрат виробництва, що дає змогу використовувати дані обліку для виявлення резервів, зниження собівартості продукції та оперативного керівництва виробництвом.

Нормативний метод – це основний метод виробничого обліку, який сприяє впровадженню прогресивних норм витрат, дієвого контролю за рівнем витрат виробництва, що дає змогу використовувати дані обліку для виявлення резервів, зниження собівартості продукції та оперативного керівництва виробництвом.

Цей метод є найбільш сучасним, значно підвищує можливість здійснення контролю виявлених у виробництві відхилень від діючих норм, що зумовлені організацією виробництва.

Основним елементом методу є облік відхилень від норм і облік зміни норм. Кожен з цих елементів повинен бути документально оформлений. Оформлення відхилень або змін здійснюється відповідно до характеру технології, форм оплати праці, виду продукції.

Нормативний метод обліку витрат включає:

- а) поточний облік витрат за діючими нормами окремо і з урахуванням відхилень від них, виявлення місць, причин і винуватців відхилень;
- б) системний облік зміни самих норм;
- в) складання і періодичне коригування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат;
- г) визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни норм. Облік фактичних витрат за нормативним методом на всіх підприємствах здійснюється окремо в частині витрат за нормами і в частині витрат, які являють собою відхилення від норм.

19.2. Зведений облік витрат

Зведений облік витрат – це узагальнення за об'єктами обліку усіх витрат за звітний місяць з урахуванням залишків незавершеного виробництва на початок і кінець періоду. На підставі нього складаються звітні калькуляції на всі види продукції, що випускаються підприємством. Організація зведеного обліку витрат визна-

Нормативний метод – це основний метод виробничого обліку, який сприяє впровадженню прогресивних норм витрат, дієвого контролю за рівнем витрат виробництва, що дає змогу використовувати дані обліку для виявлення резервів, зниження собівартості продукції та оперативного керівництва виробництвом.

Цей метод є найбільш сучасним, значно підвищує можливість здійснення контролю виявлених у виробництві відхилень від діючих норм, що зумовлені організацією виробництва.

Основним елементом методу є облік відхилень від норм і облік зміни норм. Кожен з цих елементів повинен бути документально оформлений. Оформлення відхилень або змін здійснюється відповідно до характеру технології, форм оплати праці, виду продукції.

Нормативний метод обліку витрат включає:

- а) поточний облік витрат за діючими нормами окремо і з урахуванням відхилень від них, виявлення місць, причин і винуватців відхилень;
- б) системний облік зміни самих норм;
- в) складання і періодичне коригування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат;
- г) визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни норм. Облік фактичних витрат за нормативним методом на всіх підприємствах здійснюється окремо в частині витрат за нормами і в частині витрат, які являють собою відхилення від норм.

19.2. Зведений облік витрат

Зведений облік витрат – це узагальнення за об'єктами обліку усіх витрат за звітний місяць з урахуванням залишків незавершеного виробництва на початок і кінець періоду. На підставі нього складаються звітні калькуляції на всі види продукції, що випускаються підприємством. Організація зведеного обліку витрат визна-

чається підприємством. Наприклад, складаються відомості зведеного обліку за виробничими підрозділами підприємства та підрозділами, що обслуговують виробництво.

Зведений облік витрат – це весь комплекс робіт, пов'язаний із групуванням обліку витрат за видами продукції, цехами, підрозділами і в цілому по підприємству в розрізі встановлених статей витрат, з розмежування витрат між товарним випуском і незавершеним виробництвом.

Організація зведеного обліку витрат і порядок складання на його основі звітних калькуляцій залежать від типу і характеру виробництва, методу обліку витрат і калькулювання, обсягу і кількості видів продукції, структури управління виробництвом (цехова чи безцехова) та інших чинників (рис. 19.3).

У зведених відомостях відображаються такі складові:

- залишки незавершеного виробництва на початок місяця;
- витрати за звітний місяць;
- собівартість остаточного (невиправного) браку;
- собівартість нестач незавершеного виробництва;
- витрати на випуск товарної продукції;
- залишки незавершеного виробництва на кінець місяця.

При нормативному методі за всіма складовими цього балансу наводяться витрати за нормами, відхилення від норм і зміна норм.

чається підприємством. Наприклад, складаються відомості зведеного обліку за виробничими підрозділами підприємства та підрозділами, що обслуговують виробництво.

Зведений облік витрат – це весь комплекс робіт, пов'язаний із групуванням обліку витрат за видами продукції, цехами, підрозділами і в цілому по підприємству в розрізі встановлених статей витрат, з розмежування витрат між товарним випуском і незавершеним виробництвом.

Організація зведеного обліку витрат і порядок складання на його основі звітних калькуляцій залежать від типу і характеру виробництва, методу обліку витрат і калькулювання, обсягу і кількості видів продукції, структури управління виробництвом (цехова чи безцехова) та інших чинників (рис. 19.3).

У зведених відомостях відображаються такі складові:

- залишки незавершеного виробництва на початок місяця;
- витрати за звітний місяць;
- собівартість остаточного (невиправного) браку;
- собівартість нестач незавершеного виробництва;
- витрати на випуск товарної продукції;
- залишки незавершеного виробництва на кінець місяця.

При нормативному методі за всіма складовими цього балансу наводяться витрати за нормами, відхилення від норм і зміна норм.



Рис. 19.3. Зведений облік витрат і калькулювання собівартості продукції

19.3. Зарубіжні методи обліку і калькулювання повних витрат

В зарубіжній практиці використовуються такі методи обліку повних витрат: метод однорідних секцій, стандарт-кост і метод нормативного розподілу постійних витрат.

19.3.1. Метод однорідних секцій

Суть калькуляції за методом однорідних секцій полягає в тому, що прямі витрати включаються в собі-

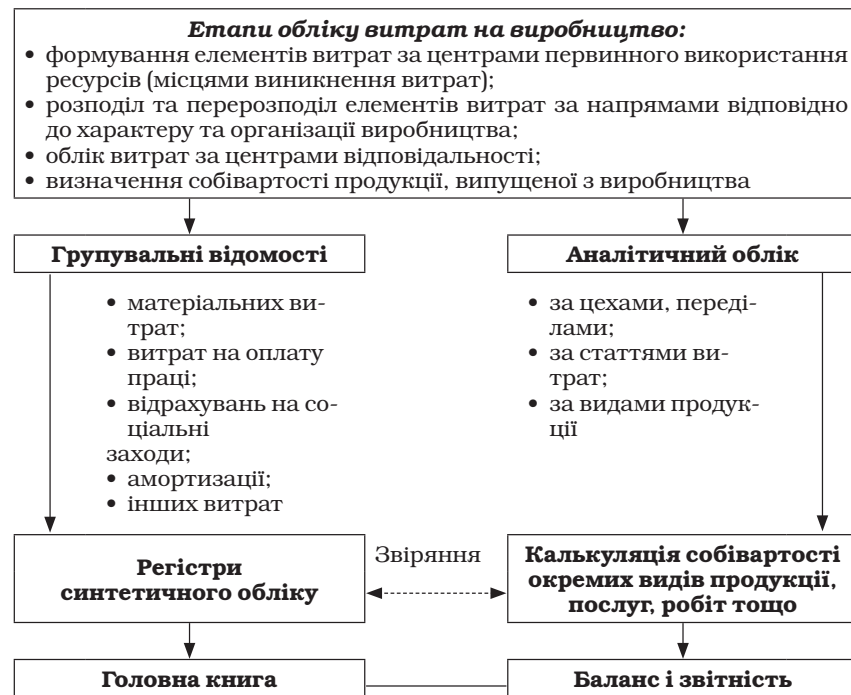


Рис. 19.3. Зведений облік витрат і калькулювання собівартості продукції

19.3. Зарубіжні методи обліку і калькулювання повних витрат

В зарубіжній практиці використовуються такі методи обліку повних витрат: метод однорідних секцій, стандарт-кост і метод нормативного розподілу постійних витрат.

19.3.1. Метод однорідних секцій

Суть калькуляції за методом однорідних секцій полягає в тому, що прямі витрати включаються в собі-

вартість безпосередньо, а непрямі через розподіл між центрами аналізу.

Застосовується переважно у Франції та у країнах із французькою системою обліку.

Однорідна секція – підрозділ підприємства, виокремлений в бухгалтерському обліку, за яким витрати згруповані попередньо до їх включення в собівартість відповідних виробів, у тому числі коли вони не можуть бути прямо віднесені на ці вироби.

Секції визнаються однорідними в тому випадку, якщо їх діяльність вимірюється єдиною одиницею роботи (кількість виготовленої продукції, фактично відпрацьований час, вартість реалізації тощо) і пов'язана з виготовленою продукцією, тобто дає змогу розділити витрати секції.

Схематично суть методу однорідних секцій відображено на рис. 19.4.

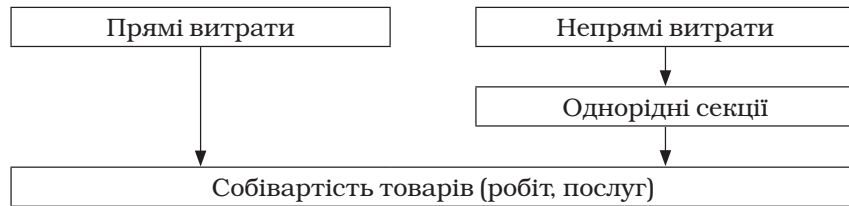


Рис. 19.4. Сутність методу однорідних секцій

Як бачимо з рис. 19.4, прямі витрати відразу відносяться на собівартість продукції, а непрямі – розподіляються між однорідними секціями, а потім на основі попередньої калькуляції собівартості одиниці роботи секції – у собівартість кінцевої продукції

Перевагою методу однорідних секцій є те, що витрати, загальні для кількох секцій, розподіляються між ними за базами, які відповідають характеру певного виду загальних витрат.

На думку деяких зарубіжних науковців, впровадження в практику методу однорідних секцій сприяє вирішенню таких завдань:

вартість безпосередньо, а непрямі через розподіл між центрами аналізу.

Застосовується переважно у Франції та у країнах із французькою системою обліку.

Однорідна секція – підрозділ підприємства, виокремлений в бухгалтерському обліку, за яким витрати згруповані попередньо до їх включення в собівартість відповідних виробів, у тому числі коли вони не можуть бути прямо віднесені на ці вироби.

Секції визнаються однорідними в тому випадку, якщо їх діяльність вимірюється єдиною одиницею роботи (кількість виготовленої продукції, фактично відпрацьований час, вартість реалізації тощо) і пов'язана з виготовленою продукцією, тобто дає змогу розділити витрати секції.

Схематично суть методу однорідних секцій відображено на рис. 19.4.

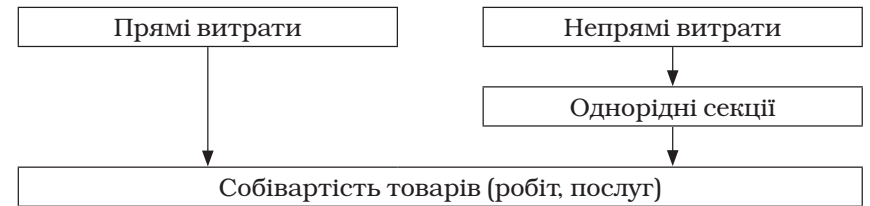


Рис. 19.4. Сутність методу однорідних секцій

Як бачимо з рис. 19.4, прямі витрати відразу відносяться на собівартість продукції, а непрямі – розподіляються між однорідними секціями, а потім на основі попередньої калькуляції собівартості одиниці роботи секції – у собівартість кінцевої продукції

Перевагою методу однорідних секцій є те, що витрати, загальні для кількох секцій, розподіляються між ними за базами, які відповідають характеру певного виду загальних витрат.

На думку деяких зарубіжних науковців, впровадження в практику методу однорідних секцій сприяє вирішенню таких завдань:

- досягнення більшої точності калькулювання через застосування досконаліших методів розподілу непрямих витрат, ніж за інших методів калькулювання повної собівартості продукції;
- аналіз результатів діяльності центрів відповідальності в системі управлінського обліку і організація на цій основі контролю управління.

Проте цей метод є порівняно трудомістким, інколи складно абсолютно точно встановити одиниці роботи. До того ж при розподілі використовується багато баз розподілу, через що виникає коливання рівня собівартості залежно від баз розподілу.

19.3.2. Метод «стандарт-косту»

Систему обліку витрат «стандарт-кост», як відомо, ввели у практику американський інженер Г. Емерсон та бухгалтери Ч. Гаррисон і Х. Гант. Він полягає в тому, що для прийняття рішень краще мати інформацію про нормативні витрати, ніж про фактичні, оскільки перші являють собою майбутні цільові витрати, а другі – минулі витрати, на які вже не можна вплинути.

«Стандарт-кост» – це заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного звітного і попереднього періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість.

Нормування витрат здійснюється таким чином, щоб можна було розрахувати нормативну собівартість одиниці продукції за кожним центром відповідальності, яким можуть бути бригада, дільниця тощо. Для цього нормативні витрати визначаються простою комбінацією витрат за тими операціями, що необхідні для виготовлення продукції (рис. 19.5).

- досягнення більшої точності калькулювання через застосування досконаліших методів розподілу непрямих витрат, ніж за інших методів калькулювання повної собівартості продукції;
- аналіз результатів діяльності центрів відповідальності в системі управлінського обліку і організація на цій основі контролю управління.

Проте цей метод є порівняно трудомістким, інколи складно абсолютно точно встановити одиниці роботи. До того ж при розподілі використовується багато баз розподілу, через що виникає коливання рівня собівартості залежно від баз розподілу.

19.3.2. Метод «стандарт-косту»

Систему обліку витрат «стандарт-кост», як відомо, ввели у практику американський інженер Г. Емерсон та бухгалтери Ч. Гаррисон і Х. Гант. Він полягає в тому, що для прийняття рішень краще мати інформацію про нормативні витрати, ніж про фактичні, оскільки перші являють собою майбутні цільові витрати, а другі – минулі витрати, на які вже не можна вплинути.

«Стандарт-кост» – це заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного звітного і попереднього періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість.

Нормування витрат здійснюється таким чином, щоб можна було розрахувати нормативну собівартість одиниці продукції за кожним центром відповідальності, яким можуть бути бригада, дільниця тощо. Для цього нормативні витрати визначаються простою комбінацією витрат за тими операціями, що необхідні для виготовлення продукції (рис. 19.5).

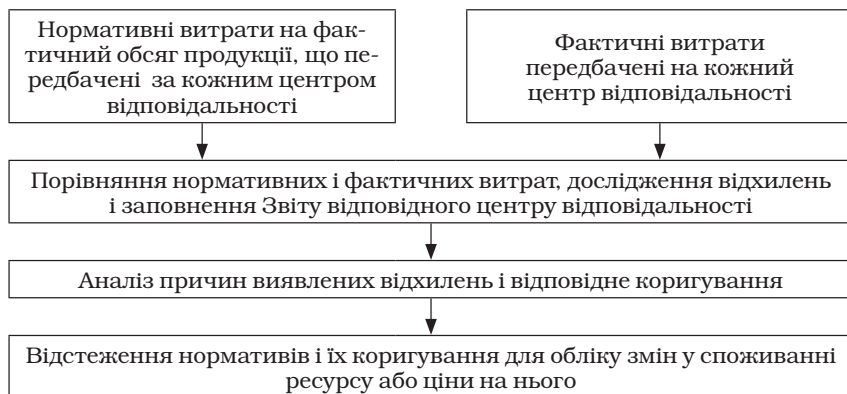


Рис. 19.5. Нормування витрат за методом стандарт-косту

19.3.3. Метод нормативного розподілу витрат

Нормативний метод застосовується найчастіше в машинобудуванні, взуттєвій та інших галузях. Сутність його полягає в розподілі фактичних матеріальних витрат між видами продукції пропорційно встановленим нормативам витрат матеріалів.

Система обліку нормативних затрат є більш прогресивною порівняно з попередньою. В цій системі непрямі затрати не розподіляються, а обчислюються за заздалегідь встановленими ставками (коефіцієнтами), значення яких відповідає досягнутому у попередньому періоді рівню затрат.

При цьому методі чітко розмежовуються в собівартості змінні та постійні витрати; визначається нормальний рівень діяльності підприємства і його підрозділів. У собівартість продукції фактичні витрати включаються залежно від фактично досягнутого рівня діяльності.

Кожен центр відповідальності встановлює нормальний рівень діяльності, виходячи з таких передумов:

- 1) роздільний облік змінних і постійних витрат;
- 2) нормальному рівню діяльності відповідає певна сума змінних і постійних витрат;
- 3) постійні витрати відносяться на собівартість продукції відповідної секції за коефіцієнтом розподілу (K_p), який визна-

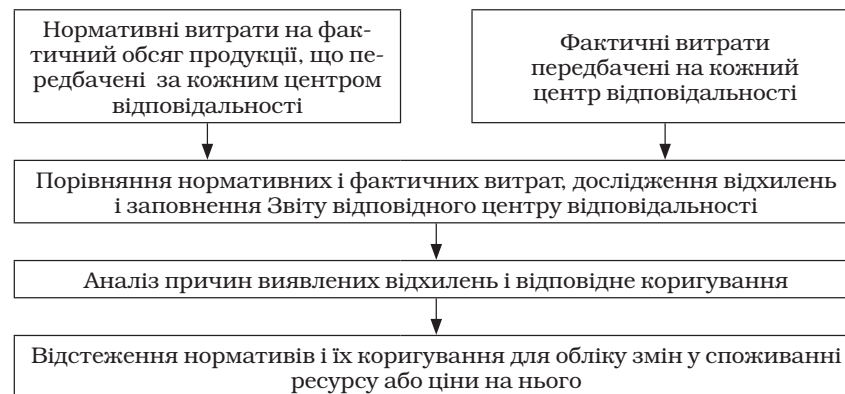


Рис. 19.5. Нормування витрат за методом стандарт-косту

19.3.3. Метод нормативного розподілу витрат

Нормативний метод застосовується найчастіше в машинобудуванні, взуттєвій та інших галузях. Сутність його полягає в розподілі фактичних матеріальних витрат між видами продукції пропорційно встановленим нормативам витрат матеріалів.

Система обліку нормативних затрат є більш прогресивною порівняно з попередньою. В цій системі непрямі затрати не розподіляються, а обчислюються за заздалегідь встановленими ставками (коефіцієнтами), значення яких відповідає досягнутому у попередньому періоді рівню затрат.

При цьому методі чітко розмежовуються в собівартості змінні та постійні витрати; визначається нормальний рівень діяльності підприємства і його підрозділів. У собівартість продукції фактичні витрати включаються залежно від фактично досягнутого рівня діяльності.

Кожен центр відповідальності встановлює нормальний рівень діяльності, виходячи з таких передумов:

- 1) роздільний облік змінних і постійних витрат;
- 2) нормальному рівню діяльності відповідає певна сума змінних і постійних витрат;
- 3) постійні витрати відносяться на собівартість продукції відповідної секції за коефіцієнтом розподілу (K_p), який визна-

чається за співвідношенням фактичного рівня діяльності ($\Phi_{p,d}$) до нормального ($H_{p,d}$):

$$K_p = \frac{\Phi_{p,d}}{H_{p,d}};$$

- 4) відповідно, сума постійних витрат, що відноситься на собівартість (Π_v), визначається за формулою:

$$\Pi_v = K_p \cdot \frac{\text{Фактична сума}}{\text{Постійних витрат секції}};$$

- 5) різниця між фактичною сумою постійних витрат і сумою, яка відноситься на собівартість секції, списується на збільшення або зменшення загального результату по підприємству.

У результаті такого списання постійних витрат собівартість одиниці продукції залишається стабільною, тобто не залежить від зміни обсягу діяльності.

Система обліку нормативних затрат організовувалась, перш за все, з метою технологічного контролю. Сучасні варіанти цієї системи мають широку сферу використання.

Суть цієї системи зводиться до того, що лише прямі затрати розподіляються між готовими виробами, непрямі цілком відносять на загальні фінансові результати того звітного періоду, в якому вони виникли. Орієнтований на ринок підхід до обліку затрат сприяв формуванню нових варіантів обліку в економічно розвинутих країнах. Наприклад, в США був розроблений облік змінних затрат.

19.4. Облік і розподіл непрямих витрат

Усі прямі витрати (матеріалів, оплати праці та ін.) безпосередньо відносяться на ті об'єкти, для яких вони здійснюються, тобто у бухгалтерському обліку такі витрати відносять на дебет рахунка «Виробництво».

Непрямі витрати у момент їх здійснення неможливо прямо віднести до конкретного об'єкта обліку витрат (наприклад, амортиза-

чається за співвідношенням фактичного рівня діяльності ($\Phi_{p,d}$) до нормального ($H_{p,d}$):

$$K_p = \frac{\Phi_{p,d}}{H_{p,d}};$$

- 4) відповідно, сума постійних витрат, що відноситься на собівартість (Π_v), визначається за формулою:

$$\Pi_v = K_p \cdot \frac{\text{Фактична сума}}{\text{Постійних витрат секції}};$$

- 5) різниця між фактичною сумою постійних витрат і сумою, яка відноситься на собівартість секції, списується на збільшення або зменшення загального результату по підприємству.

У результаті такого списання постійних витрат собівартість одиниці продукції залишається стабільною, тобто не залежить від зміни обсягу діяльності.

Система обліку нормативних затрат організовувалась, перш за все, з метою технологічного контролю. Сучасні варіанти цієї системи мають широку сферу використання.

Суть цієї системи зводиться до того, що лише прямі затрати розподіляються між готовими виробами, непрямі цілком відносять на загальні фінансові результати того звітного періоду, в якому вони виникли. Орієнтований на ринок підхід до обліку затрат сприяв формуванню нових варіантів обліку в економічно розвинутих країнах. Наприклад, в США був розроблений облік змінних затрат.

19.4. Облік і розподіл непрямих витрат

Усі прямі витрати (матеріалів, оплати праці та ін.) безпосередньо відносяться на ті об'єкти, для яких вони здійснюються, тобто у бухгалтерському обліку такі витрати відносять на дебет рахунка «Виробництво».

Непрямі витрати у момент їх здійснення неможливо прямо віднести до конкретного об'єкта обліку витрат (наприклад, амортиза-

цію будівлі цеху, у якому виготовляють різні види виробів). Тому такі витрати обліковують на окремих накопичувально-розподільних рахунках і періодично (як правило, у кінці звітнього періоду) розподіляють і списують на об'єкти обліку витрат пропорційно до попередньо встановленої бази розподілу.

База розподілу витрат – кількісний вимір певного фактора, який чинить найбільший вплив на обсяг відповідних витрат.

Базу розподілу непрямих витрат кожне підприємство обирає самостійно, орієнтуючись на загальноприйнятту практику та рекомендації відповідного міністерства. Як база розподілу непрямих витрат можуть бути використані:

- прямі витрати праці у людино-годинах;
- прямі витрати на оплату праці в грошовому вимірнику;
- відпрацьовані машино-години (машино-зміни тощо) на виготовленні окремих видів продукції;
- усі основні витрати;
- прямі витрати сировини та матеріалів;
- усі основні витрати за мінусом вартості сировини і матеріалів та інші.

Кожне підприємство вибирає за базу розподілу таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на величину витрат.

До витрат, що підлягають розподілу, зараховують, у першу чергу, витрати на роботу допоміжних виробництв, утримання й експлуатацію машин та обладнання, організацію та управління виробництвом на рівні виробничих підрозділів, інші загальновиробничі витрати.

Витрати на утримання допоміжних виробництв (ремонтного, інструментального, тарного, модельного, котельні, насосної, електро-господарства, внутрішньозаводського транспорту та інших) розподіляють пропорційно до обсягу наданих послуг для окремих підрозділів у натуральних або умовних вимірниках (м^3 води, т пару, ккал тепла, кВт/год електроенергії тощо).

Деякі з цих витрат можуть бути прямо віднесені на виробництво окремих видів продукції, але більшість з них належать до загальновиробничих витрат підрозділу.

цію будівлі цеху, у якому виготовляють різні види виробів). Тому такі витрати обліковують на окремих накопичувально-розподільних рахунках і періодично (як правило, у кінці звітнього періоду) розподіляють і списують на об'єкти обліку витрат пропорційно до попередньо встановленої бази розподілу.

База розподілу витрат – кількісний вимір певного фактора, який чинить найбільший вплив на обсяг відповідних витрат.

Базу розподілу непрямих витрат кожне підприємство обирає самостійно, орієнтуючись на загальноприйнятту практику та рекомендації відповідного міністерства. Як база розподілу непрямих витрат можуть бути використані:

- прямі витрати праці у людино-годинах;
- прямі витрати на оплату праці в грошовому вимірнику;
- відпрацьовані машино-години (машино-зміни тощо) на виготовленні окремих видів продукції;
- усі основні витрати;
- прямі витрати сировини та матеріалів;
- усі основні витрати за мінусом вартості сировини і матеріалів та інші.

Кожне підприємство вибирає за базу розподілу таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на величину витрат.

До витрат, що підлягають розподілу, зараховують, у першу чергу, витрати на роботу допоміжних виробництв, утримання й експлуатацію машин та обладнання, організацію та управління виробництвом на рівні виробничих підрозділів, інші загальновиробничі витрати.

Витрати на утримання допоміжних виробництв (ремонтного, інструментального, тарного, модельного, котельні, насосної, електро-господарства, внутрішньозаводського транспорту та інших) розподіляють пропорційно до обсягу наданих послуг для окремих підрозділів у натуральних або умовних вимірниках (м^3 води, т пару, ккал тепла, кВт/год електроенергії тощо).

Деякі з цих витрат можуть бути прямо віднесені на виробництво окремих видів продукції, але більшість з них належать до загальновиробничих витрат підрозділу.

Допоміжне виробництво – частина виробничого процесу, що забезпечує його енергією, технологічним устаткуванням робочих місць, а також здійснює ремонт і відновлення основних засобів.

Ускладнюється розподіл тоді, коли допоміжні виробництва надають послуги один одному. В такому випадку використовують методи прямого або послідовного розподілу, врахування взаємних послуг, одночасного розподілу та різні комбінації цих методів.

Метод прямого розподілу передбачає, що витрати допоміжних підрозділів розподіляють і списують на витрати лише основних підрозділів, а взаємні послуги допоміжних виробництв до уваги не беруться і не враховуються.

Метод послідовного розподілу передбачає, що витрати кожного допоміжного підрозділу розподіляються послідовно на всі підрозділи (як основні, так і допоміжні), крім тих, витрати яких розподілені раніше (першими). При цьому першими розподіляють витрати того допоміжного підрозділу, який надає найбільше послуг іншим допоміжним підрозділам, а сам одержує мінімальну кількість таких послуг. Підрозділ, витрати якого розподіляють першими, не бере участі у розподілі витрат інших підрозділів. Потім аналогічно роблять з рештою допоміжних підрозділів.

Метод рахування взаємних послуг передбачає, що витрати допоміжних виробництв спочатку розподіляють між самими допоміжними виробництвами пропорційно до обсягу наданих послуг, виходячи з початкової суми витрат до розподілу, а потім сукупні витрати кожного допоміжного підрозділу списують на основні підрозділи за методом прямого розподілу.

Метод одночасного розподілу дещо повторює метод урахування взаємних послуг, але при цьому для розподілу витрат між самими допоміжними підрозділами використовують систему рівнянь.

Допоміжне виробництво – частина виробничого процесу, що забезпечує його енергією, технологічним устаткуванням робочих місць, а також здійснює ремонт і відновлення основних засобів.

Ускладнюється розподіл тоді, коли допоміжні виробництва надають послуги один одному. В такому випадку використовують методи прямого або послідовного розподілу, врахування взаємних послуг, одночасного розподілу та різні комбінації цих методів.

Метод прямого розподілу передбачає, що витрати допоміжних підрозділів розподіляють і списують на витрати лише основних підрозділів, а взаємні послуги допоміжних виробництв до уваги не беруться і не враховуються.

Метод послідовного розподілу передбачає, що витрати кожного допоміжного підрозділу розподіляються послідовно на всі підрозділи (як основні, так і допоміжні), крім тих, витрати яких розподілені раніше (першими). При цьому першими розподіляють витрати того допоміжного підрозділу, який надає найбільше послуг іншим допоміжним підрозділам, а сам одержує мінімальну кількість таких послуг. Підрозділ, витрати якого розподіляють першими, не бере участі у розподілі витрат інших підрозділів. Потім аналогічно роблять з рештою допоміжних підрозділів.

Метод рахування взаємних послуг передбачає, що витрати допоміжних виробництв спочатку розподіляють між самими допоміжними виробництвами пропорційно до обсягу наданих послуг, виходячи з початкової суми витрат до розподілу, а потім сукупні витрати кожного допоміжного підрозділу списують на основні підрозділи за методом прямого розподілу.

Метод одночасного розподілу дещо повторює метод урахування взаємних послуг, але при цьому для розподілу витрат між самими допоміжними підрозділами використовують систему рівнянь.

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність позамовного методу обліку витрат і яка сфера його застосування?
2. Чим відрізняється безнапівфабрикатний варіант попереднього методу від напівфабрикатного?
3. Чим відрізняється виробнича собівартість випущеної (товарної) продукції від виробничої собівартості реалізованої продукції?
4. Які методи визначення повних витрат застосовуються у закордонній практиці?
5. З якою метою здійснюють зведений облік витрат?

Дискусійні питання

1. Чим відрізняється безнапівфабрикатний варіант попереднього методу від напівфабрикатного?
2. Назвіть переваги та недоліки методу однорідних секцій.
3. Чи вважаєте ви доцільним застосування у вітчизняній практиці зарубіжних методів обліку повних витрат?
4. Порівняйте позамовно-нормативний та позамовний методи обліку повних витрат. Який із них ефективніший для підприємства, на вашу думку?

Теми рефератів

1. Порівняльна характеристика вітчизняних методів обліку і калькулювання за повними витратами.
2. Доцільність застосування зарубіжних методів обліку повних витрат.
3. Методи розподілу витрат допоміжних виробництв.

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність позамовного методу обліку витрат і яка сфера його застосування?
2. Чим відрізняється безнапівфабрикатний варіант попереднього методу від напівфабрикатного?
3. Чим відрізняється виробнича собівартість випущеної (товарної) продукції від виробничої собівартості реалізованої продукції?
4. Які методи визначення повних витрат застосовуються у закордонній практиці?
5. З якою метою здійснюють зведений облік витрат?

Дискусійні питання

1. Чим відрізняється безнапівфабрикатний варіант попереднього методу від напівфабрикатного?
2. Назвіть переваги та недоліки методу однорідних секцій.
3. Чи вважаєте ви доцільним застосування у вітчизняній практиці зарубіжних методів обліку повних витрат?
4. Порівняйте позамовно-нормативний та позамовний методи обліку повних витрат. Який із них ефективніший для підприємства, на вашу думку?

Теми рефератів

1. Порівняльна характеристика вітчизняних методів обліку і калькулювання за повними витратами.
2. Доцільність застосування зарубіжних методів обліку повних витрат.
3. Методи розподілу витрат допоміжних виробництв.

ТЕМА 20

ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

Питання до розгляду

- 20.1. Система обліку і калькулювання за змінними витратами.
 - 20.1.1. Сутність системи змінних витрат.
 - 20.1.2. Класифікація змінних витрат.
- 20.2. Система «директ-костинг» – система обліку змінних витрат.
 - 20.2.1. Історичні аспекти «директ-костингу».
 - 20.2.2. Простий «директ-костинг».
 - 20.2.3. Розвинутий «директ-костинг».
 - 20.2.4. Порядок відображення у звітності.
- 20.3. Калькулювання змінних витрат: звітність за сегментами та оцінка діяльності.
 - 20.3.1. Оцінка діяльності менеджерів.
 - 20.3.2. Звітність за сегментами.
 - 20.3.3. Планування та контроль.

Ключові терміни і поняття: собівартість продукції, калькулювання, калькулювання змінних витрат, маржинальний дохід, змінні витрати, директ-костинг, простий директ-костинг, розвинутий директ-костинг, звітність за сегментами, сегмент.

Після вивчення матеріалу теми 20 студент повинен знати

- значення системи калькулювання змінних витрат;
- сутність методу «директ-костинг», його види;
- переваги та недоліки системи калькулювання змінних витрат;
- моделі калькулювання змінних витрат.

ТЕМА 20

ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

Питання до розгляду

- 20.1. Система обліку і калькулювання за змінними витратами.
 - 20.1.1. Сутність системи змінних витрат.
 - 20.1.2. Класифікація змінних витрат.
- 20.2. Система «директ-костинг» – система обліку змінних витрат.
 - 20.2.1. Історичні аспекти «директ-костингу».
 - 20.2.2. Простий «директ-костинг».
 - 20.2.3. Розвинутий «директ-костинг».
 - 20.2.4. Порядок відображення у звітності.
- 20.3. Калькулювання змінних витрат: звітність за сегментами та оцінка діяльності.
 - 20.3.1. Оцінка діяльності менеджерів.
 - 20.3.2. Звітність за сегментами.
 - 20.3.3. Планування та контроль.

Ключові терміни і поняття: собівартість продукції, калькулювання, калькулювання змінних витрат, маржинальний дохід, змінні витрати, директ-костинг, простий директ-костинг, розвинутий директ-костинг, звітність за сегментами, сегмент.

Після вивчення матеріалу теми 20 студент повинен знати

- значення системи калькулювання змінних витрат;
- сутність методу «директ-костинг», його види;
- переваги та недоліки системи калькулювання змінних витрат;
- моделі калькулювання змінних витрат.

Після вивчення матеріалу теми 20 студент повинен вміти

- визначати маржинальний дохід;
- застосовувати калькулювання змінних витрат для прийняття управлінських рішень;
- визначати оцінку діяльності менеджерів при застосуванні системи калькулювання змінних витрат;
- застосовувати моделі калькулювання змінних витрат.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджено Наказом. МФУ від 31.12.99 р. 318 (зі змінами і доповненнями) // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №12.

4. Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 року № 132 «Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств».

20.1. Система обліку і калькулювання за змінними витратами

20.1.1. Сутність системи змінних витрат

Система обліку і калькулювання за змінними витратами ґрунтується на розподілі всіх затрат на змінні та постійні і передбачає, що собівартість продукції визначається – тільки за змінними витратами.

Калькулювання змінних витрат – метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості продукції лише змінних виробничих витрат.

У системі калькулювання змінних витрат не тільки операційні витрати (на управління, збут та ін.), а й постійні виробничі витрати розглядають як витрати періоду і списують за рахунок прибут-

Після вивчення матеріалу теми 20 студент повинен вміти

- визначати маржинальний дохід;
- застосовувати калькулювання змінних витрат для прийняття управлінських рішень;
- визначати оцінку діяльності менеджерів при застосуванні системи калькулювання змінних витрат;
- застосовувати моделі калькулювання змінних витрат.

Нормативно-правове забезпечення

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджено Наказом. МФУ від 31.12.99 р. 318 (зі змінами і доповненнями) // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №12.

4. Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 року № 132 «Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств».

20.1. Система обліку і калькулювання за змінними витратами

20.1.1. Сутність системи змінних витрат

Система обліку і калькулювання за змінними витратами ґрунтується на розподілі всіх затрат на змінні та постійні і передбачає, що собівартість продукції визначається – тільки за змінними витратами.

Калькулювання змінних витрат – метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості продукції лише змінних виробничих витрат.

У системі калькулювання змінних витрат не тільки операційні витрати (на управління, збут та ін.), а й постійні виробничі витрати розглядають як витрати періоду і списують за рахунок прибут-

ку. До собівартості незавершеного виробництва і готової продукції включають лише змінні виробничі витрати.

Із системою обліку і калькулювання змінних витрат пов'язаний показник маржинального доходу, широко застосовуваний для аналізу прибутковості і прийняття управлінських рішень.

Маржинальний дохід – це різниця між доходом від реалізації продукції і сумою змінних затрат. Він є проміжним фінансовим результатом, який повинен забезпечити покриття постійних витрат і отримання прибутку.

Принципова відмінність системи калькулювання змінних витрат від системи калькулювання повних витрат полягає у підході до постійних виробничих накладних витрат (рис. 20.1).

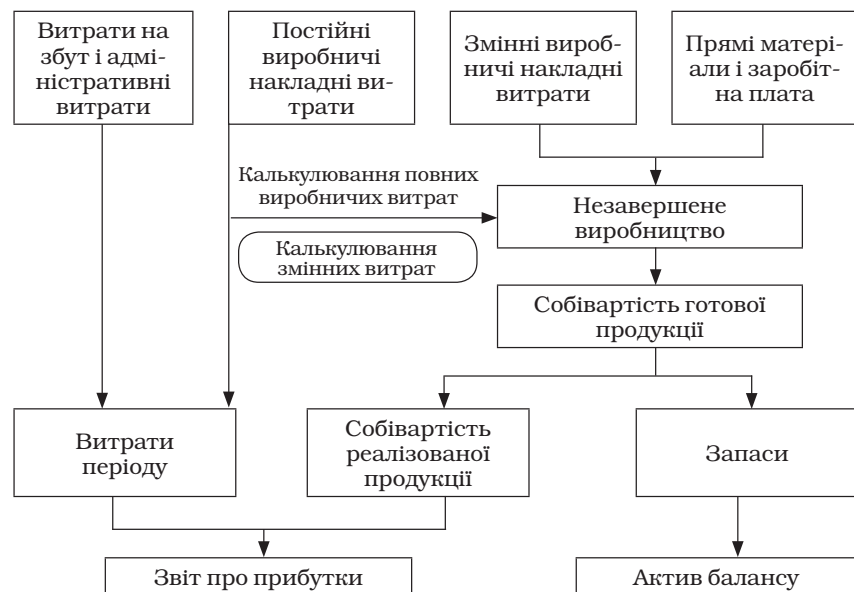


Рис. 20.1. Калькулювання постійних і змінних витрат

ку. До собівартості незавершеного виробництва і готової продукції включають лише змінні виробничі витрати.

Із системою обліку і калькулювання змінних витрат пов'язаний показник маржинального доходу, широко застосовуваний для аналізу прибутковості і прийняття управлінських рішень.

Маржинальний дохід – це різниця між доходом від реалізації продукції і сумою змінних затрат. Він є проміжним фінансовим результатом, який повинен забезпечити покриття постійних витрат і отримання прибутку.

Принципова відмінність системи калькулювання змінних витрат від системи калькулювання повних витрат полягає у підході до постійних виробничих накладних витрат (рис. 20.1).

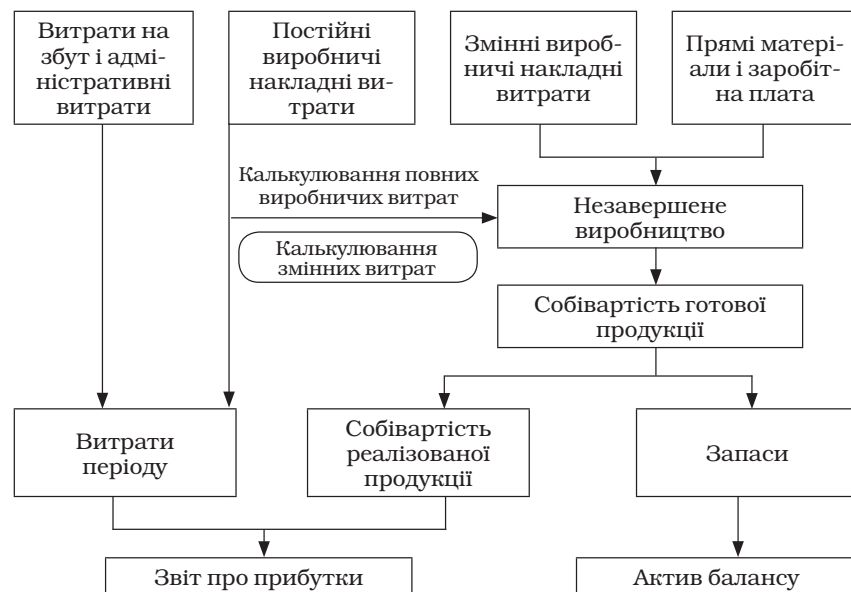


Рис. 20.1. Калькулювання постійних і змінних витрат

В системі калькулювання повних витрат до собівартості продукції включають усі виробничі витрати. Відповідно, всі виробничі накладні витрати (і змінні, і постійні) розподіляють між виробами і включають до собівартості незавершеного виробництва та готової продукції.

20.1.2. Класифікація змінних витрат

Класифікація змінних витрат передбачає їх поділ на пропорційні, прогресивні, дегресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні, гнучкі. Детальний їх аналіз представлений на рис. 20.2.

Пропорційні

Знаходяться в прямій пропорційній залежності від обсягу виробництва, наприклад, основна заробітна плата виробничих працівників при прямій загальній тарифній системі, вартість комплектуючих виробів і в більшості випадків розхід сировини та основних матеріалів

Прогресивні

Ростуть скоріше ніж обсяг виробництва, наприклад, оплата праці виробничих працівників і витрат від браку при суцільно-прогресивній системі

Дегресивні

Ростуть повільніше ніж обсяг виробництва, наприклад витрати на енергію та паливо, мастильні матеріали, на поточний ремонт виробничого устаткування

Регресивні

Відрізняються тим, що зі зростанням обсягу виробництва вони знижуються

Стрибкоподібні

Характерні для випадків значного підвищення чи зниження оптових цін на матеріали, комплектуючі вироби, послуги, тарифних ставок по заробітній платі. Разовий характер змін спричиняє стрибкоподібні підвищення чи зниження витрат

В системі калькулювання повних витрат до собівартості продукції включають усі виробничі витрати. Відповідно, всі виробничі накладні витрати (і змінні, і постійні) розподіляють між виробами і включають до собівартості незавершеного виробництва та готової продукції.

20.1.2. Класифікація змінних витрат

Класифікація змінних витрат передбачає їх поділ на пропорційні, прогресивні, дегресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні, гнучкі. Детальний їх аналіз представлений на рис. 20.2.

Пропорційні

Знаходяться в прямій пропорційній залежності від обсягу виробництва, наприклад, основна заробітна плата виробничих працівників при прямій загальній тарифній системі, вартість комплектуючих виробів і в більшості випадків розхід сировини та основних матеріалів

Прогресивні

Ростуть скоріше ніж обсяг виробництва, наприклад, оплата праці виробничих працівників і витрат від браку при суцільно-прогресивній системі

Дегресивні

Ростуть повільніше ніж обсяг виробництва, наприклад витрати на енергію та паливо, мастильні матеріали, на поточний ремонт виробничого устаткування

Регресивні

Відрізняються тим, що зі зростанням обсягу виробництва вони знижуються

Стрибкоподібні

Характерні для випадків значного підвищення чи зниження оптових цін на матеріали, комплектуючі вироби, послуги, тарифних ставок по заробітній платі. Разовий характер змін спричиняє стрибкоподібні підвищення чи зниження витрат

Реманентні

Швидко підвищуються при збільшенні обсягу виробництва, значно повільніше знижуються при його скороченні

Гнучкі

Поводять себе по-різному при різних обсягах виробництва, в окремих випадках, виступаючи в якості пропорційних, прогресивних чи дегресивних. Прикладом таких витрат можуть бути витрати на основне виробництво

Рис. 20.2. Види змінних витрат

20.2. Система «директ-костинг» – система обліку змінних витрат

20.2.1. Історичні аспекти «директ–костингу»

Інформацію про неповну виробничу собівартість (в частині прямих, змінних або виробничих витрат) і маржинальний доход (суму покриття) – різниці між ціною продажу (виручкою від реалізації) і неповною собівартістю виробів або реалізованої продукції в цілому – дає система «директ-костинг».

Директ–костинг (система обліку змінних витрат) – це система обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат.

Історично маржинальний підхід (система обліку «директ-костинг») став використовуватися в західних країнах тоді, коли вичерпала себе модель екстенсивного розвитку виробництва і на її зміну прийшла нова модель – модель інтенсивного розвитку. Використання цієї моделі потребувало вирішення стратегічних завдань управління на основі чіткого поділу витрат на прямі і непрямі, основні та накладні, постійні та змінні, виробничі і періодичні.

Т.Є. Кліпштейн у своїй книзі «Вчення про альтернативи в обліку»

Реманентні

Швидко підвищуються при збільшенні обсягу виробництва, значно повільніше знижуються при його скороченні

Гнучкі

Поводять себе по-різному при різних обсягах виробництва, в окремих випадках, виступаючи в якості пропорційних, прогресивних чи дегресивних. Прикладом таких витрат можуть бути витрати на основне виробництво

Рис. 20.2. Види змінних витрат

20.2. Система «директ-костинг» – система обліку змінних витрат

20.2.1. Історичні аспекти «директ–костингу»

Інформацію про неповну виробничу собівартість (в частині прямих, змінних або виробничих витрат) і маржинальний доход (суму покриття) – різниці між ціною продажу (виручкою від реалізації) і неповною собівартістю виробів або реалізованої продукції в цілому – дає система «директ-костинг».

Директ–костинг (система обліку змінних витрат) – це система обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат.

Історично маржинальний підхід (система обліку «директ-костинг») став використовуватися в західних країнах тоді, коли вичерпала себе модель екстенсивного розвитку виробництва і на її зміну прийшла нова модель – модель інтенсивного розвитку. Використання цієї моделі потребувало вирішення стратегічних завдань управління на основі чіткого поділу витрат на прямі і непрямі, основні та накладні, постійні та змінні, виробничі і періодичні.

Т.Є. Кліпштейн у своїй книзі «Вчення про альтернативи в обліку»

ку» (Лейпціг, 1781р.) показав на прикладі металургійного виробництва, як прямі витрати потрібно відносити на окремі його фази, а накладні витрати – прямо на рахунок результатів за період.

Ж. Курсель-Сенель у праці «Теорія і практика підприємництва в землеробстві, ремеслі і торгівлі» (Штуттгарт, 1869) запропонував розділити витрати на «особливі» і «загальні».

Вперше на користь обліку граничних витрат висловився відомий німецький учений О. Шмпаленбах в 1899 році. На початку ХХ століття Г. Гесс провів чітке розмежування між постійними і змінними витратами.

Найменування «директ-костинг», введене в 1936 році американцем Д. Харісоном в його роботі, означає облік прямих витрат.

У 30-ті роки ХХ століття дослідження в області системи «директ-костинг» також провели Вальтер Раутенштраух, Джон Х. Вільямс, Чарльз М. Кнопфель. Ними були розроблені графіки проміжного бюджету та критичного обсягу виробництва. За допомогою цього графіка можна було простежити зв'язок між показниками обсягу, собівартості і прибутку.

В даний час «директ-костинг» широко поширений в усіх економічно розвинутих країнах. У Німеччині та Австрії такий метод отримав найменування «облік часткових витрат», або «облік суми покриття», у Великобританії його називають «облік маржинальних витрат», у Франції – «маржинальна бухгалтерія», або «маржинальний облік».

Під час опису цієї системи у вітчизняній літературі з бухгалтерського обліку часто зустрічається термін «облік обмеженої, неповної або скороченої собівартості». Прийнятною назвою для озвучування цієї системи в Україні є термін «маржинальний метод бухгалтерського обліку». Це пов'язуємо з тим, що основним показником при системі «директ-костинг» є маржинальний прибуток. З його допомогою визначається поріг рентабельності виробництва, встановлюється ціна беззбиткової реалізації продукції, будується асортиментна політика підприємства і т.д. У цих умовах термін «маржинальний метод» для вітчизняних фахівців стає більш зрозумілим і значущим, ніж «директ-костинг». Крім того, у Великобританії та Франції для характеристики даної системи також основний акцент робиться саме на маржинальну спрямованість.

Незважаючи на те, що бухгалтерські стандарти не дозволяють у повному обсязі використовувати систему «директ-костинг»

ку» (Лейпціг, 1781р.) показав на прикладі металургійного виробництва, як прямі витрати потрібно відносити на окремі його фази, а накладні витрати – прямо на рахунок результатів за період.

Ж. Курсель-Сенель у праці «Теорія і практика підприємництва в землеробстві, ремеслі і торгівлі» (Штуттгарт, 1869) запропонував розділити витрати на «особливі» і «загальні».

Вперше на користь обліку граничних витрат висловився відомий німецький учений О. Шмпаленбах в 1899 році. На початку ХХ століття Г. Гесс провів чітке розмежування між постійними і змінними витратами.

Найменування «директ-костинг», введене в 1936 році американцем Д. Харісоном в його роботі, означає облік прямих витрат.

У 30-ті роки ХХ століття дослідження в області системи «директ-костинг» також провели Вальтер Раутенштраух, Джон Х. Вільямс, Чарльз М. Кнопфель. Ними були розроблені графіки проміжного бюджету та критичного обсягу виробництва. За допомогою цього графіка можна було простежити зв'язок між показниками обсягу, собівартості і прибутку.

В даний час «директ-костинг» широко поширений в усіх економічно розвинутих країнах. У Німеччині та Австрії такий метод отримав найменування «облік часткових витрат», або «облік суми покриття», у Великобританії його називають «облік маржинальних витрат», у Франції – «маржинальна бухгалтерія», або «маржинальний облік».

Під час опису цієї системи у вітчизняній літературі з бухгалтерського обліку часто зустрічається термін «облік обмеженої, неповної або скороченої собівартості». Прийнятною назвою для озвучування цієї системи в Україні є термін «маржинальний метод бухгалтерського обліку». Це пов'язуємо з тим, що основним показником при системі «директ-костинг» є маржинальний прибуток. З його допомогою визначається поріг рентабельності виробництва, встановлюється ціна беззбиткової реалізації продукції, будується асортиментна політика підприємства і т.д. У цих умовах термін «маржинальний метод» для вітчизняних фахівців стає більш зрозумілим і значущим, ніж «директ-костинг». Крім того, у Великобританії та Франції для характеристики даної системи також основний акцент робиться саме на маржинальну спрямованість.

Незважаючи на те, що бухгалтерські стандарти не дозволяють у повному обсязі використовувати систему «директ-костинг»

для складання зовнішньої звітності і розрахунку податків, цей метод в даний час знаходить все більше застосування у вітчизняній бухгалтерській практиці. Він застосовується у внутрішньому обліку для проведення техніко-економічного аналізу та обґрунтування для прийняття як перспективних, так і оперативних управлінських рішень в галузі беззбитковості виробництва, ціноутворення.

20.2.2. Простий «директ-костинг»

«Директ-костинг» часто називають методом неповної собівартості, в основі покладено чіткий розподіл витрат на змінні і постійні. При цьому

постійні витрати вважаються витратами періоду і не розподіляються між виробами, а прямо відносяться на результат.

Метод «директ-костинг» має два варіанти:

- простий «директ-костинг»;
- розвинутий «директ-костинг».

Простий «директ-костинг» заснований на використанні в обліку даних тільки про змінні (операційні) витрати.

В управлінському обліку використовуються два варіанти простого «директ-костингу»: американська модель і французька модель.

Американська модель «директ-костингу» передбачає наступні етапи визначення чистого результату:

- обсяг реалізації;
- мінус змінна виробнича собівартість проданих виробів;
- виробнича маржа;
- мінус змінні витрати на реалізацію;
- торгівельна маржа;
- мінус постійні витрати;
- результат – нетто (чистий).

Французька модель «директ-костингу» базується на наступних принципах розрахунку результату:

- обсяг реалізації;
- мінус змінна собівартості продукції;
- маржинальний дохід;
- мінус постійні витрати періоду;

для складання зовнішньої звітності і розрахунку податків, цей метод в даний час знаходить все більше застосування у вітчизняній бухгалтерській практиці. Він застосовується у внутрішньому обліку для проведення техніко-економічного аналізу та обґрунтування для прийняття як перспективних, так і оперативних управлінських рішень в галузі беззбитковості виробництва, ціноутворення.

20.2.2. Простий «директ-костинг»

«Директ-костинг» часто називають методом неповної собівартості, в основі покладено чіткий розподіл витрат на змінні і постійні. При цьому

постійні витрати вважаються витратами періоду і не розподіляються між виробами, а прямо відносяться на результат.

Метод «директ-костинг» має два варіанти:

- простий «директ-костинг»;
- розвинутий «директ-костинг».

Простий «директ-костинг» заснований на використанні в обліку даних тільки про змінні (операційні) витрати.

В управлінському обліку використовуються два варіанти простого «директ-костингу»: американська модель і французька модель.

Американська модель «директ-костингу» передбачає наступні етапи визначення чистого результату:

- обсяг реалізації;
- мінус змінна виробнича собівартість проданих виробів;
- виробнича маржа;
- мінус змінні витрати на реалізацію;
- торгівельна маржа;
- мінус постійні витрати;
- результат – нетто (чистий).

Французька модель «директ-костингу» базується на наступних принципах розрахунку результату:

- обсяг реалізації;
- мінус змінна собівартості продукції;
- маржинальний дохід;
- мінус постійні витрати періоду;

- результат (прибуток або збиток).

Звіти про фінансові результати, що складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі, мають не менше двох розділів (французька модель):

- верхній розділ показує маржинальний дохід;
- нижній – чистий дохід.

Простий «директ-костинг» базується на наступних принципах:

- витрати поділяються за елементами на постійні і змінні;
- собівартість вироблених і реалізованих виробів обчислюється тільки на основі розподілу змінних (операційних) витрат;
- порівняння отриманої таким чином змінної собівартості з ціною реалізації для визначення різниці, що називається маржею зі змінних витрат;
- відшкодування постійних витрат за рахунок різної маржі зі змінної собівартості для визначення результату діяльності та рентабельності підприємства.

20.2.3. Розвинутий «директ–костинг»

Відмінність розвинутого «директ-костингу» від простого в тому, що модель «витрати–випуск» стала діяти не тільки в центрах відповідальності на са-

мому підприємстві, а й за його межами, що викликало необхідність визначення фінансових результатів (маржа, нмаржа) за сегментами діяльності, тобто в маркетинговому аспекті.

Розвинутий «директ–костинг» – за якого в собівартість поряд із змінними витратами включаються і прямі постійні витрати з виробництва та реалізації продукції.

Впровадження розвинутого «директ-костинг» призвело до відображення в обліку декількох видів маржі і полумаржі, оскільки в ньому використовували пірамідальну систему обліку загального (сукупного) результату діяльності. В основі пірамідальної системи лежить ієрархія сегментів, які розташовані послідовно за наростаючою. Така система може бути побудована за виробничою, реалізаційною або іншими ознаками.

Основні новації розвинутого «директ-костингу»:

- поява категорії специфічних прямих постійних витрат і системи напівмаржі і регулювання на цій основі обсягів ви-

- результат (прибуток або збиток).

Звіти про фінансові результати, що складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі, мають не менше двох розділів (французька модель):

- верхній розділ показує маржинальний дохід;
- нижній – чистий дохід.

Простий «директ-костинг» базується на наступних принципах:

- витрати поділяються за елементами на постійні і змінні;
- собівартість вироблених і реалізованих виробів обчислюється тільки на основі розподілу змінних (операційних) витрат;
- порівняння отриманої таким чином змінної собівартості з ціною реалізації для визначення різниці, що називається маржею зі змінних витрат;
- відшкодування постійних витрат за рахунок різної маржі зі змінної собівартості для визначення результату діяльності та рентабельності підприємства.

20.2.3. Розвинутий «директ–костинг»

Відмінність розвинутого «директ-костингу» від простого в тому, що модель «витрати–випуск» стала діяти не тільки в центрах відповідальності на са-

мому підприємстві, а й за його межами, що викликало необхідність визначення фінансових результатів (маржа, нмаржа) за сегментами діяльності, тобто в маркетинговому аспекті.

Розвинутий «директ–костинг» – за якого в собівартість поряд із змінними витратами включаються і прямі постійні витрати з виробництва та реалізації продукції.

Впровадження розвинутого «директ-костинг» призвело до відображення в обліку декількох видів маржі і полумаржі, оскільки в ньому використовували пірамідальну систему обліку загального (сукупного) результату діяльності. В основі пірамідальної системи лежить ієрархія сегментів, які розташовані послідовно за наростаючою. Така система може бути побудована за виробничою, реалізаційною або іншими ознаками.

Основні новації розвинутого «директ-костингу»:

- поява категорії специфічних прямих постійних витрат і системи напівмаржі і регулювання на цій основі обсягів ви-

- робництва та реалізації, собівартості, цін;
- обчислення результатів (маржі) за зовнішніми сегментами (що знаходиться за межами підприємства), тобто використання маркетингових принципів у системі управлінського обліку;
- пірамідна (ступінчаста) система калькулювання на базі даних про змінні витрати і специфічні прямі постійні витрати.

Використання різних методів обліку витрат впливає не тільки на величину собівартості продукції, а й на форму звіту про прибутки і збитки.

20.2.3. Розвинутий «директ-костинг»

У Звіті про прибутки і збитки при методі обліку змінних витрат розраховується маржинальний прибуток як різниця між виручкою від реалізації продукції і всіма змінними витратами, включаючи змінну частину комерційних, загальних і адміністративних витрат.

У Звіті про прибутки і збитки при методі обліку повних витрат розраховується валовий прибуток як різниця між виручкою від реалізації продукції і виробничою собівартістю реалізації продукції.

На основі двох концепцій – маржинальний прибуток і системи обліку змінних витрат – розробляється нова форма звіту про прибутки і збитки. Ця нова форма звіту підкреслює характер поведінки витрат і вклад конкретного продукту в прибуток. Затрати не поділяються на виробничі та невиробничі. Замість цього увага фокусується на розподілі змінних і постійних витрат.

Формат Звіту про прибутки і збитки при калькулюванні змінних витрат:

- реалізація продукції;
- мінус змінні витрати (змінна частина собівартості продукції, змінні витрати на збут та адміністративні витрати);
- маржинальний прибуток;
- мінус постійні витрати (постійні накладні витрати і постійні витрати на збут та адміністративні витрати);
- чистий прибуток.

- робництва та реалізації, собівартості, цін;
- обчислення результатів (маржі) за зовнішніми сегментами (що знаходиться за межами підприємства), тобто використання маркетингових принципів у системі управлінського обліку;
- пірамідна (ступінчаста) система калькулювання на базі даних про змінні витрати і специфічні прямі постійні витрати.

Використання різних методів обліку витрат впливає не тільки на величину собівартості продукції, а й на форму звіту про прибутки і збитки.

20.2.3. Розвинутий «директ-костинг»

У Звіті про прибутки і збитки при методі обліку змінних витрат розраховується маржинальний прибуток як різниця між виручкою від реалізації продукції і всіма змінними витратами, включаючи змінну частину комерційних, загальних і адміністративних витрат.

У Звіті про прибутки і збитки при методі обліку повних витрат розраховується валовий прибуток як різниця між виручкою від реалізації продукції і виробничою собівартістю реалізації продукції.

На основі двох концепцій – маржинальний прибуток і системи обліку змінних витрат – розробляється нова форма звіту про прибутки і збитки. Ця нова форма звіту підкреслює характер поведінки витрат і вклад конкретного продукту в прибуток. Затрати не поділяються на виробничі та невиробничі. Замість цього увага фокусується на розподілі змінних і постійних витрат.

Формат Звіту про прибутки і збитки при калькулюванні змінних витрат:

- реалізація продукції;
- мінус змінні витрати (змінна частина собівартості продукції, змінні витрати на збут та адміністративні витрати);
- маржинальний прибуток;
- мінус постійні витрати (постійні накладні витрати і постійні витрати на збут та адміністративні витрати);
- чистий прибуток.

20.3. Калькулювання змінних витрат: звітність за сегментами та оцінка діяльності

20.3.1. Звітність за сегментами

Сегментні звіти, складені на основі калькулювання змінних витрат, дають змогу підготувати кращі оцінки та рішення, ніж звіти, підготовлені на основі калькулювання повних витрат.

Звітування про внески до прибутку різних видів діяльності або окремих підрозділів організації називається звітністю за сегментами (сегментним звітуванням).

Щоб зробити оцінку багатьох різних видів діяльності в компанії, менеджеру потрібно більше, ніж підсумкова інформація, яка з'являється у звіті про прибуток компанії. Наприклад, у компанії з кількома відділеннями, які діють на різних ринках, менеджер без сумніву захоче знати, наскільки прибутковим було кожне відділення. Це знання може призвести до створення набагато більшого загального прибутку через ліквідацію неприбуткових відділень, приділення особливої уваги проблемним підрозділам, розподілу додаткових коштів між більш прибутковими відділеннями тощо. Проте звіти про прибуток відділень – це ще не вся інформація, яку повинна надавати ґрунтовна система управлінського обліку. Менеджерам для належного виконання своїх обов'язків потрібна детальніша сегментація. Відділення складаються з різних підприємств. Підприємства виробляють продукцію. Інформація стосовно прибутковості продукції є вирішальною. Деякі продукти можуть бути прибутковими, а деякі ні. Аналогічно інформація про прибутки територій збуту, спеціальних проектів, окремих торгових агентів теж є дуже важливою.

***Сегмент** – це будь-який прибутковий підрозділ всередині організації.*

20.3. Калькулювання змінних витрат: звітність за сегментами та оцінка діяльності

20.3.1. Звітність за сегментами

Сегментні звіти, складені на основі калькулювання змінних витрат, дають змогу підготувати кращі оцінки та рішення, ніж звіти, підготовлені на основі калькулювання повних витрат.

Звітування про внески до прибутку різних видів діяльності або окремих підрозділів організації називається звітністю за сегментами (сегментним звітуванням).

Щоб зробити оцінку багатьох різних видів діяльності в компанії, менеджеру потрібно більше, ніж підсумкова інформація, яка з'являється у звіті про прибуток компанії. Наприклад, у компанії з кількома відділеннями, які діють на різних ринках, менеджер без сумніву захоче знати, наскільки прибутковим було кожне відділення. Це знання може призвести до створення набагато більшого загального прибутку через ліквідацію неприбуткових відділень, приділення особливої уваги проблемним підрозділам, розподілу додаткових коштів між більш прибутковими відділеннями тощо. Проте звіти про прибуток відділень – це ще не вся інформація, яку повинна надавати ґрунтовна система управлінського обліку. Менеджерам для належного виконання своїх обов'язків потрібна детальніша сегментація. Відділення складаються з різних підприємств. Підприємства виробляють продукцію. Інформація стосовно прибутковості продукції є вирішальною. Деякі продукти можуть бути прибутковими, а деякі ні. Аналогічно інформація про прибутки територій збуту, спеціальних проектів, окремих торгових агентів теж є дуже важливою.

***Сегмент** – це будь-який прибутковий підрозділ всередині організації.*

Звіт сегмента може забезпечити цінну інформацію про витрати, які контролюються його менеджером. Контрольовані витрати — це такі витрати, на рівень яких може впливати менеджер. Менеджер, що не несе відповідальності за даний тип витрат, не повинен бути підзвітним за ці витрати. Якщо неконтрольовані витрати включаються до звіту сегмента, вони мають бути відокремлені від контрольованих витрат.

20.3.2. Планування та контроль

Фінансове планування вимагає від менеджерів оцінювати майбутній продаж, майбутні рівні виробництва, майбутні витрати тощо. Прогнози продажу обумовлюють виробничі плани, які, в свою чергу, визначають рівень витратної сировини і матеріалів, пряму працю і обсяг виробничих накладних витрат. Оскільки прогнози продажу не є певними, менеджмент може забажати подивитись на різні рівні продажу, щоб оцінити діапазон можливостей, які постануть перед фірмою. Знання поведінки витрат є обов'язковим для досягнення позитивних результатів. Постійні витрати не залежать від змін обсягу виробництва, отже відмінність між постійними і змінними витратами є суттєвою для того, щоб зробити точну оцінку витрат за різних можливих обсягів продажу і виробництва.

Оскільки менеджмент вибрав один очікуваний рівень продажу і виробництва на наступний рік, можуть бути визначені і витрати, які відповідають цьому рівню. Таким чином, фінансовий план складається з очікуваних рівнів діяльності і пов'язаних з ними очікуваних витрат. Цей план може бути використаний для моніторингу фактичного виконання, як воно відбувається.

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність маржинального доходу?
2. Які відмінності існують між системами калькулювання повних та змінних витрат?
3. Охарактеризуйте переваги та недоліки системи калькулювання змінних витрат.
4. Перечисліть моделі калькулювання змінних витрат.

Звіт сегмента може забезпечити цінну інформацію про витрати, які контролюються його менеджером. Контрольовані витрати — це такі витрати, на рівень яких може впливати менеджер. Менеджер, що не несе відповідальності за даний тип витрат, не повинен бути підзвітним за ці витрати. Якщо неконтрольовані витрати включаються до звіту сегмента, вони мають бути відокремлені від контрольованих витрат.

20.3.2. Планування та контроль

Фінансове планування вимагає від менеджерів оцінювати майбутній продаж, майбутні рівні виробництва, майбутні витрати тощо. Прогнози продажу обумовлюють виробничі плани, які, в свою чергу, визначають рівень витратної сировини і матеріалів, пряму працю і обсяг виробничих накладних витрат. Оскільки прогнози продажу не є певними, менеджмент може забажати подивитись на різні рівні продажу, щоб оцінити діапазон можливостей, які постануть перед фірмою. Знання поведінки витрат є обов'язковим для досягнення позитивних результатів. Постійні витрати не залежать від змін обсягу виробництва, отже відмінність між постійними і змінними витратами є суттєвою для того, щоб зробити точну оцінку витрат за різних можливих обсягів продажу і виробництва.

Оскільки менеджмент вибрав один очікуваний рівень продажу і виробництва на наступний рік, можуть бути визначені і витрати, які відповідають цьому рівню. Таким чином, фінансовий план складається з очікуваних рівнів діяльності і пов'язаних з ними очікуваних витрат. Цей план може бути використаний для моніторингу фактичного виконання, як воно відбувається.

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність маржинального доходу?
2. Які відмінності існують між системами калькулювання повних та змінних витрат?
3. Охарактеризуйте переваги та недоліки системи калькулювання змінних витрат.
4. Перечисліть моделі калькулювання змінних витрат.

5. Розкрийте мету здійснення калькулювання змінних витрат та звітність за сегментами.

Дискусійні питання

1. Чим відрізняється система калькулювання за повними і змінними витратами?
2. Назвіть переваги та недоліки системи «директ-костинг».
3. Чому система калькулювання змінних витрат має перевагу над системою калькулювання повних витрат з точки зору оцінки результатів діяльності менеджерів?
4. Чому система калькулювання змінних витрат має перевагу над системою калькулювання повних витрат з точки зору планування та контролю витрат?

Теми рефератів

1. Калькулювання змінних і повних витрат: аналіз та порівняння.
2. Система «директ-костинг» – система калькулювання змінних витрат.
3. Моделі калькулювання змінних витрат.

5. Розкрийте мету здійснення калькулювання змінних витрат та звітність за сегментами.

Дискусійні питання

1. Чим відрізняється система калькулювання за повними і змінними витратами?
2. Назвіть переваги та недоліки системи «директ-костинг».
3. Чому система калькулювання змінних витрат має перевагу над системою калькулювання повних витрат з точки зору оцінки результатів діяльності менеджерів?
4. Чому система калькулювання змінних витрат має перевагу над системою калькулювання повних витрат з точки зору планування та контролю витрат?

Теми рефератів

1. Калькулювання змінних і повних витрат: аналіз та порівняння.
2. Система «директ-костинг» – система калькулювання змінних витрат.
3. Моделі калькулювання змінних витрат.

ТЕМА 21

ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ

Питання до розгляду

- 21.1. Сутність та принципи нормативного обліку витрат.
 - 21.1.1. Елементи нормативної системи обліку.
 - 21.1.2. Принципи системи нормативного обліку.
- 21.2. Облік нормативних витрат, змін та відхилень від норм.
 - 21.2.1. Види норм.
 - 21.2.2. Нормативна калькуляція та її особливості.
- 21.3. Суть системи обліку і калькулювання за нормативними витратами.
 - 21.3.1. Варіанти обліку за нормативними витратами та облік відхилення від норм.
 - 21.3.2. Аналіз відхилень від нормативів.
 - 21.3.2.1. Матеріальні витрати.
 - 21.3.2.2. Прямі витрати на оплату праці.
 - 21.3.2.3. Накладні витрати.

Ключові терміни і поняття: норма, нормативні затрати, метод нормативних затрат, нормативна калькуляція, стандарт-кост, маржинальний дохід.

Після вивчення матеріалу теми 21 студент повинен знати

- особливості обліку та калькулювання за нормативними витратами;
- метод нормативних витрат та «стандарт-кост»;
- види та причини відхилень від норм.

Після вивчення матеріалу теми 21 студент повинен вміти

- пояснювати суть системи обліку і калькулювання за нормативними витратами;

ТЕМА 21

ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ

Питання до розгляду

- 21.1. Сутність та принципи нормативного обліку витрат.
 - 21.1.1. Елементи нормативної системи обліку.
 - 21.1.2. Принципи системи нормативного обліку.
- 21.2. Облік нормативних витрат, змін та відхилень від норм.
 - 21.2.1. Види норм.
 - 21.2.2. Нормативна калькуляція та її особливості.
- 21.3. Суть системи обліку і калькулювання за нормативними витратами.
 - 21.3.1. Варіанти обліку за нормативними витратами та облік відхилення від норм.
 - 21.3.2. Аналіз відхилень від нормативів.
 - 21.3.2.1. Матеріальні витрати.
 - 21.3.2.2. Прямі витрати на оплату праці.
 - 21.3.2.3. Накладні витрати.

Ключові терміни і поняття: норма, нормативні затрати, метод нормативних затрат, нормативна калькуляція, стандарт-кост, маржинальний дохід.

Після вивчення матеріалу теми 21 студент повинен знати

- особливості обліку та калькулювання за нормативними витратами;
- метод нормативних витрат та «стандарт-кост»;
- види та причини відхилень від норм.

Після вивчення матеріалу теми 21 студент повинен вміти

- пояснювати суть системи обліку і калькулювання за нормативними витратами;

- використовувати нормативний метод;
- характеризувати метод «стандарт-кост»;
- здійснювати аналіз відхилень.

21.1. Сутність та завдання нормативного обліку витрат

21.1. Сутність та завдання нормативного обліку витрат

Система обліку і калькулювання за нормативними витратами – це сукупність процедур з планування, нормування, обліку, контролю, складання звітності з витрат, калькулювання собівартості продукції на основі норм витрат.

Важливими завданнями системи нормативного обліку є:

- своєчасне виявлення та попередження нераціонального використання ресурсів підприємства;
- оперативний контроль і аналіз витрат на виробництво;
- виявлення результатів діяльності виробничих центрів відповідальності підприємства;
- пошук нових резервів зниження собівартості продукції.

Нормативна система обліку витрат складається з наступних елементів (рис. 21.1).

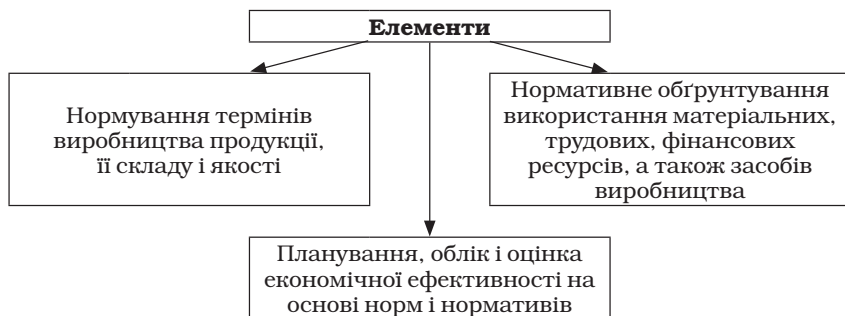


Рис. 21.1. Елементи нормативної системи обліку витрат

- використовувати нормативний метод;
- характеризувати метод «стандарт-кост»;
- здійснювати аналіз відхилень.

21.1. Сутність та завдання нормативного обліку витрат

21.1. Сутність та завдання нормативного обліку витрат

Система обліку і калькулювання за нормативними витратами – це сукупність процедур з планування, нормування, обліку, контролю, складання звітності з витрат, калькулювання собівартості продукції на основі норм витрат.

Важливими завданнями системи нормативного обліку є:

- своєчасне виявлення та попередження нераціонального використання ресурсів підприємства;
- оперативний контроль і аналіз витрат на виробництво;
- виявлення результатів діяльності виробничих центрів відповідальності підприємства;
- пошук нових резервів зниження собівартості продукції.

Нормативна система обліку витрат складається з наступних елементів (рис. 21.1).

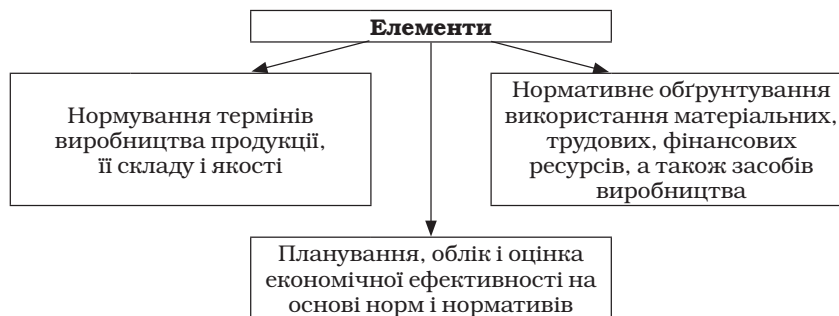


Рис. 21.1. Елементи нормативної системи обліку витрат

Перший елемент системи зв'язаний з об'ємним, календарним та номенклатурним плануванням виробництва продукції в цілому по підприємству, цехах основного виробництва і з розрахунком виробничих завдань бригадам.

Другий елемент системи призначений для розробки єдиної нормативної бази для розрахунків забезпеченості матеріальними і трудовими ресурсами та засобами праці виробничих підрозділів підприємства.

Третій елемент системи нормативного обліку включає:

- складання нормативної калькуляції на кожний виріб на основі діючих на підприємстві на початок звітного періоду норм витрат;
- розрахунок фактичної собівартості продукції;
- аналіз відхилень від чинних норм та їх впливу на фінансові результати діяльності підприємства та його виробничих структурних підрозділів.

21.1.2. Принципи системи нормативного обліку

Основні принципи системи нормативного обліку:

- нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій;
- щомісячне або щоквартальне внесення змін у встановлені норми та їх облік;
- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних;
- калькулювання фактичної собівартості продукції, виходячи з її нормативної собівартості, відхилень та зміни діючих норм.

21.2. Облік нормативних витрат, змін та відхилень від норм

Першоосновою нормативного методу обліку витрат є система «стандарт-кост». Термін «стандарт-кост» дослівно означає стандартні вартості.

Перший елемент системи зв'язаний з об'ємним, календарним та номенклатурним плануванням виробництва продукції в цілому по підприємству, цехах основного виробництва і з розрахунком виробничих завдань бригадам.

Другий елемент системи призначений для розробки єдиної нормативної бази для розрахунків забезпеченості матеріальними і трудовими ресурсами та засобами праці виробничих підрозділів підприємства.

Третій елемент системи нормативного обліку включає:

- складання нормативної калькуляції на кожний виріб на основі діючих на підприємстві на початок звітного періоду норм витрат;
- розрахунок фактичної собівартості продукції;
- аналіз відхилень від чинних норм та їх впливу на фінансові результати діяльності підприємства та його виробничих структурних підрозділів.

21.1.2. Принципи системи нормативного обліку

Основні принципи системи нормативного обліку:

- нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій;
- щомісячне або щоквартальне внесення змін у встановлені норми та їх облік;
- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних;
- калькулювання фактичної собівартості продукції, виходячи з її нормативної собівартості, відхилень та зміни діючих норм.

21.2. Облік нормативних витрат, змін та відхилень від норм

Першоосновою нормативного методу обліку витрат є система «стандарт-кост». Термін «стандарт-кост» дослівно означає стандартні вартості.

Під час формування нормативних затрат виникає проблема встановлення вимог до норм. Існують два підходи залежно від вимог, які висувають до норм споживання ресурсів і облікових цін.

Перший підхід базується на нормах споживання виробничих ресурсів, що склалися в минулих періодах.

Нормативні затрати або нормативи – це заздалегідь встановлені реальні прямі затрати на кожен із видів матеріальних ресурсів, оплати праці та загальновиробничі накладні затрати в розрахунку на одиницю продукції в розрізі статей облікової калькуляції.

Другий підхід базується на розрахунках і експериментах, в яких можуть брати участь конструкторські, технологічні підрозділи, а також відділи головного механіка, енергетика, інженера, економіста, бухгалтера).

21.2.1. Види норм

Залежно від вимог, які висувають до норм, їх поділяють на базисні, теоретичні (ідеальні) і поточні (досяжні). Для оперативного управління витратами важливе значення мають саме поточні норми, які розробляються з урахуванням нормативних умов діяльності підприємства за прийнятої технології і організації виробництва.

До базових належать нормативи, які не змінюються протягом тривалого періоду. Хоча базові нормативи не враховують змін зовнішнього середовища, однак на їх основі можна простежити тенденції, що відбудуться в перспективі.

Ідеальні нормативи розробляють відповідно до ідеальних умов. Вони не включають непродуктивні втрати (природний убуток матеріалів, втрати від вимушених зупинок обладнання, технологічні відходи). Ідеальних норм практично неможливо досягти, проте їх можна використати для аналізу динаміки непродуктивних втрат.

21.2.2. Нормативна калькуляція та її особливості

Нормативна калькуляція є різновидом планової. Вона складається на основі середніх норм за певний період.

Під час формування нормативних затрат виникає проблема встановлення вимог до норм. Існують два підходи залежно від вимог, які висувають до норм споживання ресурсів і облікових цін.

Перший підхід базується на нормах споживання виробничих ресурсів, що склалися в минулих періодах.

Нормативні затрати або нормативи – це заздалегідь встановлені реальні прямі затрати на кожен із видів матеріальних ресурсів, оплати праці та загальновиробничі накладні затрати в розрахунку на одиницю продукції в розрізі статей облікової калькуляції.

Другий підхід базується на розрахунках і експериментах, в яких можуть брати участь конструкторські, технологічні підрозділи, а також відділи головного механіка, енергетика, інженера, економіста, бухгалтера).

21.2.1. Види норм

Залежно від вимог, які висувають до норм, їх поділяють на базисні, теоретичні (ідеальні) і поточні (досяжні). Для оперативного управління витратами важливе значення мають саме поточні норми, які розробляються з урахуванням нормативних умов діяльності підприємства за прийнятої технології і організації виробництва.

До базових належать нормативи, які не змінюються протягом тривалого періоду. Хоча базові нормативи не враховують змін зовнішнього середовища, однак на їх основі можна простежити тенденції, що відбудуться в перспективі.

Ідеальні нормативи розробляють відповідно до ідеальних умов. Вони не включають непродуктивні втрати (природний убуток матеріалів, втрати від вимушених зупинок обладнання, технологічні відходи). Ідеальних норм практично неможливо досягти, проте їх можна використати для аналізу динаміки непродуктивних втрат.

21.2.2. Нормативна калькуляція та її особливості

Нормативна калькуляція є різновидом планової. Вона складається на основі середніх норм за певний період.

Нормативні калькуляції змінюються в міру виконання організаційно-технічних заходів, складаються на всі види виробів на початок року.

У випадку формування нормативної калькуляції на конструктивно складні вироби використовують принцип, згідно якого спочатку формують калькуляцію на кожну окрему деталь, а потім на весь виріб в цілому. Можливий розрахунок нормативної калькуляції відразу на виріб в цілому.

При формуванні нормативної калькуляції на складні вироби використовується наступна інформація:

- конструкторські специфікації деталей, що виготовляються підприємством;
- комплектуючі відомості на купівельні деталі;
- технологічні маршрути виготовлення деталей, складання вузлів і виробів;
- норми витрат основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, що витрачаються на виготовлення деталей, вузлів, виробів;
- подетально-поопераційні розрахунки трудових витрат основних робітників, зайнятих виготовленням деталей, вузлів, виробів;
- номенклатура матеріалів і покупних комплектуючих виробів.

Нормативна калькуляція використовується для:

- визначення фактичної собівартості продукції;
- оцінки браку і залишків незавершеного виробництва;
- обчислення розміру зниження норм витрат і нормативної собівартості, трудомісткості та матеріаломісткості виробів;
- розрахунку цін.

Нормативні калькуляції змінюються в міру виконання організаційно-технічних заходів, складаються на всі види виробів на початок року.

У випадку формування нормативної калькуляції на конструктивно складні вироби використовують принцип, згідно якого спочатку формують калькуляцію на кожну окрему деталь, а потім на весь виріб в цілому. Можливий розрахунок нормативної калькуляції відразу на виріб в цілому.

При формуванні нормативної калькуляції на складні вироби використовується наступна інформація:

- конструкторські специфікації деталей, що виготовляються підприємством;
- комплектуючі відомості на купівельні деталі;
- технологічні маршрути виготовлення деталей, складання вузлів і виробів;
- норми витрат основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, що витрачаються на виготовлення деталей, вузлів, виробів;
- подетально-поопераційні розрахунки трудових витрат основних робітників, зайнятих виготовленням деталей, вузлів, виробів;
- номенклатура матеріалів і покупних комплектуючих виробів.

Нормативна калькуляція використовується для:

- визначення фактичної собівартості продукції;
- оцінки браку і залишків незавершеного виробництва;
- обчислення розміру зниження норм витрат і нормативної собівартості, трудомісткості та матеріаломісткості виробів;
- розрахунку цін.

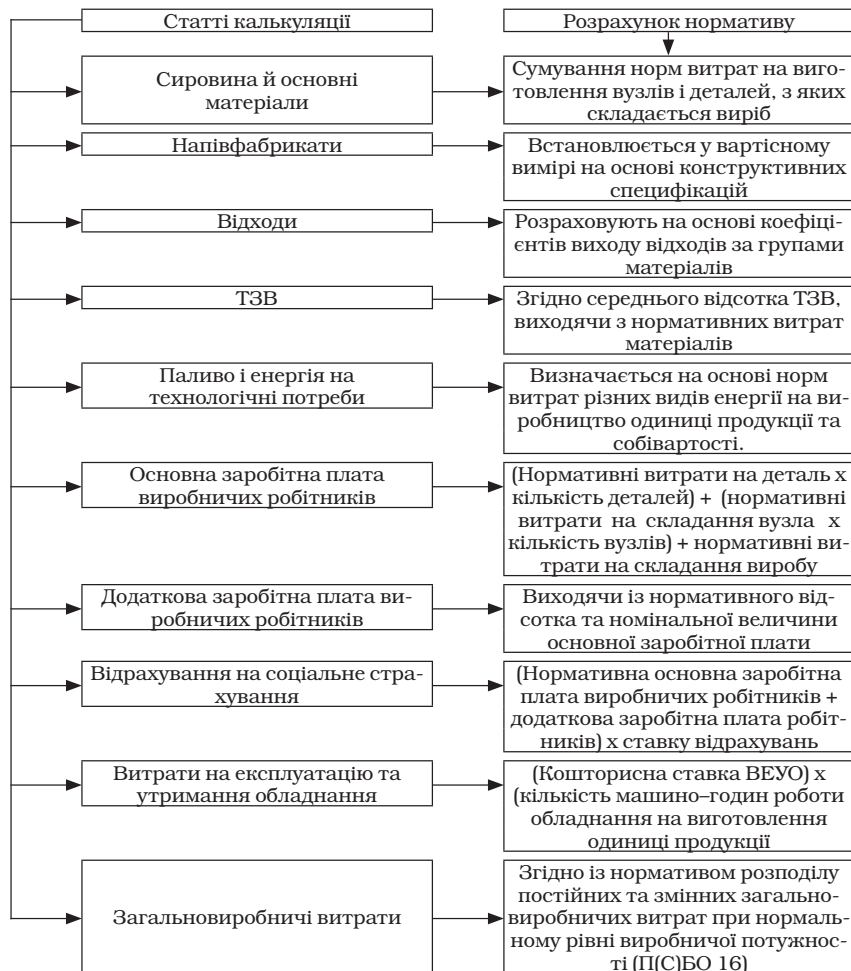


Рис. 21.2. Методика розрахунку нормативної калькуляції виробу

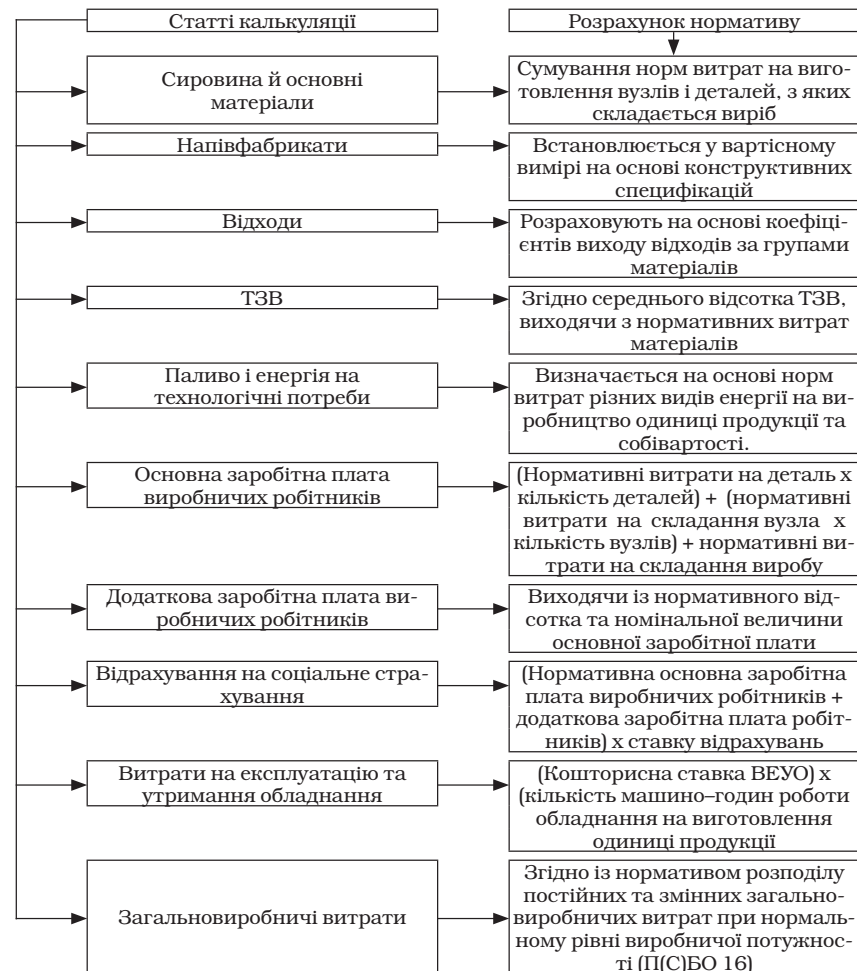


Рис. 21.2. Методика розрахунку нормативної калькуляції виробу

Таблиця 21.1

Причини відхилень від норм за статтями витрат

№ п/п	Вид витрат	Причини
1	Матеріальні витрати	
1.1	На етапі придбання:	порушення постачальниками договірних умов; недоліки планування матеріально-технічного забезпечення; зміни планів виробництва
1.2	На етапі виробничого використання (в залежності від технологічних процесів)	невідповідність обладнання, інструментів та пристосувань; виготовлення виробів із відходів; втрати напівфабрикатів при складанні; заміни матеріалів; невідповідність матеріалів умовам обробки
1.3	На етапі зберігання	втрати від псування матеріалів та напівфабрикатів
2	Витрати на оплату праці	зміни затвердженої технології; невідповідність матеріалів і деталей технічним умовам; невідповідність кваліфікації робітника розряду роботи; виготовлення деталей із відходів; доплати до середнього заробітку.
3	Відрахування на соціальне страхування	зміни основної і додаткової заробітної плати; зміна встановлених чинним законодавством тарифів відрахувань.
4	Загальновиробничі витрати	зміна кількості робітників порівняно з штатним розкладом; зміна встановлених окладів та надбавок; зміна обсягу виробництва порівняно з кошторисним.

Під відхиленнями від норм розуміють різницю між нормативними та фактичними витратами господарських засобів.

Причини відхилень від норм досить різноманітні та визначаються специфікою конструкції виробів, технологією їх виготовлення, матеріалами, що використовуються у виробництві, парком діючого обладнання та інші.

Таблиця 21.1

Причини відхилень від норм за статтями витрат

№ п/п	Вид витрат	Причини
1	Матеріальні витрати	
1.1	На етапі придбання:	порушення постачальниками договірних умов; недоліки планування матеріально-технічного забезпечення; зміни планів виробництва
1.2	На етапі виробничого використання (в залежності від технологічних процесів)	невідповідність обладнання, інструментів та пристосувань; виготовлення виробів із відходів; втрати напівфабрикатів при складанні; заміни матеріалів; невідповідність матеріалів умовам обробки
1.3	На етапі зберігання	втрати від псування матеріалів та напівфабрикатів
2	Витрати на оплату праці	зміни затвердженої технології; невідповідність матеріалів і деталей технічним умовам; невідповідність кваліфікації робітника розряду роботи; виготовлення деталей із відходів; доплати до середнього заробітку.
3	Відрахування на соціальне страхування	зміни основної і додаткової заробітної плати; зміна встановлених чинним законодавством тарифів відрахувань.
4	Загальновиробничі витрати	зміна кількості робітників порівняно з штатним розкладом; зміна встановлених окладів та надбавок; зміна обсягу виробництва порівняно з кошторисним.

Під відхиленнями від норм розуміють різницю між нормативними та фактичними витратами господарських засобів.

Причини відхилень від норм досить різноманітні та визначаються специфікою конструкції виробів, технологією їх виготовлення, матеріалами, що використовуються у виробництві, парком діючого обладнання та інші.

Винуватці відхилень від норм встановлюються у кожному конкретному випадку, ними можуть бути: функціональні відділи управління, менеджери структурних підрозділів, окремі виконавці, постачальники.

Своєчасність та повнота обліку відхилень від норм залежать від організації документообігу та його технічного забезпечення.

Виявлені відхилення від поточних норм розподіляють між видами виробів пропорційно до нормативних витрат.

21.3. Суть системи обліку і калькулювання за нормативними витратами

21.3.1. Варіанти обліку за нормативними витратами та облік відхилення від норм

Можливі три варіанти обліку за нормативними затратами:

1) Облік проводять виключно за нормативними затратами (Зн), при цьому їх періодично коригують на величину відхилень (В), а фактичні витрати (Зф) визначають за формулою:

$$\mathbf{Зн \pm В = Зф;}$$

2) облік за фактичними та нормативними затратами здійснюється паралельно:

$$\mathbf{Зф - Зн = В;}$$

3) облік проводиться змішаним способом.

Облік відхилень може відбуватись за декількома варіантами.

Один із можливих варіантів полягає в тому, що відхилення від норм відображаються на спеціальних рахунках під час їх виникнення або одночасно з витратами. При цьому придбані матеріали оцінюють за нормативною ціною, а відхилення від нормативної вартості відносять на окремий рахунок «Відхилення основних матеріалів за ціною». На рахунок «Незавершене виробництво» списують нормативну кількість матеріалів в оцінці за нормативною ціною, а відхилення відносять на спеціальний рахунок «Відхилення

Винуватці відхилень від норм встановлюються у кожному конкретному випадку, ними можуть бути: функціональні відділи управління, менеджери структурних підрозділів, окремі виконавці, постачальники.

Своєчасність та повнота обліку відхилень від норм залежать від організації документообігу та його технічного забезпечення.

Виявлені відхилення від поточних норм розподіляють між видами виробів пропорційно до нормативних витрат.

21.3. Суть системи обліку і калькулювання за нормативними витратами

21.3.1. Варіанти обліку за нормативними витратами та облік відхилення від норм

Можливі три варіанти обліку за нормативними затратами:

1) Облік проводять виключно за нормативними затратами (Зн), при цьому їх періодично коригують на величину відхилень (В), а фактичні витрати (Зф) визначають за формулою:

$$\mathbf{Зн \pm В = Зф;}$$

2) облік за фактичними та нормативними затратами здійснюється паралельно:

$$\mathbf{Зф - Зн = В;}$$

3) облік проводиться змішаним способом.

Облік відхилень може відбуватись за декількома варіантами.

Один із можливих варіантів полягає в тому, що відхилення від норм відображаються на спеціальних рахунках під час їх виникнення або одночасно з витратами. При цьому придбані матеріали оцінюють за нормативною ціною, а відхилення від нормативної вартості відносять на окремий рахунок «Відхилення основних матеріалів за ціною». На рахунок «Незавершене виробництво» списують нормативну кількість матеріалів в оцінці за нормативною ціною, а відхилення відносять на спеціальний рахунок «Відхилення

основних матеріалів за кількістю». У такому ж порядку відображають відхилення витрат на оплату праці та накладних витрат. У випадку перевитрат інформацію записують за дебетом рахунка перевитрат, а економію – за кредитом рахунка.

На дебеті рахунка «Незавершене виробництво» відображають лише нормативні витрати, а на кредиті – нормативну собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт). Відхилення від нормативів розподіляються у кінці звітного періоду та списуються на рахунки «Незавершене виробництво», «Готова продукція» та «Собівартість реалізації» пропорційно до залишків на цих рахунках на кінець періоду. Таку методику зручно використовувати при позамовному методі обліку витрат і обчисленні собівартості, коли залишків готової продукції на складі практично не буває, а всі відхилення можуть бути ідентифіковані з конкретними замовленнями.

Адмінперсонал підприємства зацікавлений в одержанні даних про відхилення оперативно з метою прийняття управлінських рішень. Тому для використання на підприємстві усі відхилення розцінюють як витрати звітного періоду і щомісяця списують на рахунок «Собівартість реалізації» або безпосередньо на рахунок «Фінансові результати».

Другий метод відображення відхилень від нормативів полягає у тому, що на дебет рахунка «Незавершене виробництво» відносять фактичну вартість використаних матеріалів, оплати праці та виробничих накладних витрат, а за кредитом цього рахунка відображають нормативну собівартість виготовленої продукції. Фактична собівартість виготовленої продукції визначається як алгебраїчна сума нормативної собівартості, відхилення за рахунок зміни норм та відхилення фактичних витрат від нормативних.

Така методика обліку збільшує обсяг облікових робіт та знижує оперативність і аналітичність облікової інформації.

21.3.2. Аналіз відхилень від нормативів витрат

Відхилення фактичних витрат від нормативних повинні оперативно виявлятися і аналізуватися менеджерами, відповідальними за управління витратами. При аналізі та оцінці всі відхилення поділяють на сприятливі (які сприяють економії витрат та збільшенню прибутку) і несприятливі (які призводять до зменшення прибутку).

основних матеріалів за кількістю». У такому ж порядку відображають відхилення витрат на оплату праці та накладних витрат. У випадку перевитрат інформацію записують за дебетом рахунка перевитрат, а економію – за кредитом рахунка.

На дебеті рахунка «Незавершене виробництво» відображають лише нормативні витрати, а на кредиті – нормативну собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт). Відхилення від нормативів розподіляються у кінці звітного періоду та списуються на рахунки «Незавершене виробництво», «Готова продукція» та «Собівартість реалізації» пропорційно до залишків на цих рахунках на кінець періоду. Таку методику зручно використовувати при позамовному методі обліку витрат і обчисленні собівартості, коли залишків готової продукції на складі практично не буває, а всі відхилення можуть бути ідентифіковані з конкретними замовленнями.

Адмінперсонал підприємства зацікавлений в одержанні даних про відхилення оперативно з метою прийняття управлінських рішень. Тому для використання на підприємстві усі відхилення розцінюють як витрати звітного періоду і щомісяця списують на рахунок «Собівартість реалізації» або безпосередньо на рахунок «Фінансові результати».

Другий метод відображення відхилень від нормативів полягає у тому, що на дебет рахунка «Незавершене виробництво» відносять фактичну вартість використаних матеріалів, оплати праці та виробничих накладних витрат, а за кредитом цього рахунка відображають нормативну собівартість виготовленої продукції. Фактична собівартість виготовленої продукції визначається як алгебраїчна сума нормативної собівартості, відхилення за рахунок зміни норм та відхилення фактичних витрат від нормативних.

Така методика обліку збільшує обсяг облікових робіт та знижує оперативність і аналітичність облікової інформації.

21.3.2. Аналіз відхилень від нормативів витрат

Відхилення фактичних витрат від нормативних повинні оперативно виявлятися і аналізуватися менеджерами, відповідальними за управління витратами. При аналізі та оцінці всі відхилення поділяють на сприятливі (які сприяють економії витрат та збільшенню прибутку) і несприятливі (які призводять до зменшення прибутку).

21.3.2.1. Матеріальні витрати

Аналіз відхилень виконують окремо за кожним видом витрат, використовуючи методи факторного аналізу.

Відхилення за рахунок зміни норм витрачання матеріалів = (фактичні витрати матеріалів – нормативні витрати на фактичний обсяг виробництва) x нормативна ціна одиниці матеріалів;

Відхилення за рахунок зміни цін на матеріали розраховується таким чином: (фактична ціна одиниці матеріалів – нормативна ціна) x фактичний обсяг використаних матеріалів.

Загальне відхилення витрат на матеріали = (фактична кількість витрачених матеріалів x фактична ціна одиниці матеріалів) – (нормативна кількість матеріалів на фактичний обсяг виробництва x нормативна ціна одиниці матеріалів) = відхилення за рахунок норм + відхилення за рахунок цін.

21.3.2.2. Прямі витрати на оплату праці

Відхилення за рахунок зміни витрат робочого часу (продуктивності праці, трудомісткості виробництва) = (фактичні витрати праці – нормативні витрати праці на фактичний обсяг виробництва) x нормативний рівень оплати 1 люд.–год;

Відхилення за рахунок рівня оплати праці розраховується таким чином: добуток різниці фактичного рівня оплати і нормативного рівня оплати на фактичні витрати праці в людино–годинах;

Загальне відхилення за прямою працею буде складатися з суми відхилень за ставкою оплати та продуктивністю. Загальне відхилення може також бути обчислене так:

Загальне відхилення за прямою працею = фактичні витрати на оплату праці – нормативна сума оплати праці на фактичний обсяг виробництва = відхилення за рахунок витрат робочого часу + відхилення за рахунок рівня оплати праці.

21.3.2.3. Накладні витрати

Аналіз відхилень накладних витрат можна поділити на кілька етапів:

1. Поділ виробничих накладних витрат на змінні та постійні.

2. Визначення окремо ставок для постійних та змінних накладних витрат.

Ставка змінних накладних витрат визначається шляхом аналізу реагування змінних накладних витрат на зміни у рівні діяльності.

21.3.2.1. Матеріальні витрати

Аналіз відхилень виконують окремо за кожним видом витрат, використовуючи методи факторного аналізу.

Відхилення за рахунок зміни норм витрачання матеріалів = (фактичні витрати матеріалів – нормативні витрати на фактичний обсяг виробництва) x нормативна ціна одиниці матеріалів;

Відхилення за рахунок зміни цін на матеріали розраховується таким чином: (фактична ціна одиниці матеріалів – нормативна ціна) x фактичний обсяг використаних матеріалів.

Загальне відхилення витрат на матеріали = (фактична кількість витрачених матеріалів x фактична ціна одиниці матеріалів) – (нормативна кількість матеріалів на фактичний обсяг виробництва x нормативна ціна одиниці матеріалів) = відхилення за рахунок норм + відхилення за рахунок цін.

21.3.2.2. Прямі витрати на оплату праці

Відхилення за рахунок зміни витрат робочого часу (продуктивності праці, трудомісткості виробництва) = (фактичні витрати праці – нормативні витрати праці на фактичний обсяг виробництва) x нормативний рівень оплати 1 люд.–год;

Відхилення за рахунок рівня оплати праці розраховується таким чином: добуток різниці фактичного рівня оплати і нормативного рівня оплати на фактичні витрати праці в людино–годинах;

Загальне відхилення за прямою працею буде складатися з суми відхилень за ставкою оплати та продуктивністю. Загальне відхилення може також бути обчислене так:

Загальне відхилення за прямою працею = фактичні витрати на оплату праці – нормативна сума оплати праці на фактичний обсяг виробництва = відхилення за рахунок витрат робочого часу + відхилення за рахунок рівня оплати праці.

21.3.2.3. Накладні витрати

Аналіз відхилень накладних витрат можна поділити на кілька етапів:

1. Поділ виробничих накладних витрат на змінні та постійні.

2. Визначення окремо ставок для постійних та змінних накладних витрат.

Ставка змінних накладних витрат визначається шляхом аналізу реагування змінних накладних витрат на зміни у рівні діяльності.

Нормативна ставка постійних накладних витрат обчислюється як частка бюджетних постійних накладних витрат на очікуваний обсяг виробництва, який визначається на початок року, коли встановлюється нормативна ставка постійних накладних витрат.

3. Віднесення виробничих накладних витрат з використанням нормативної ставки змінних накладних витрат і нормативної ставки постійних накладних витрат.

4. Розрахунок відхилень змінних накладних витрат (ЗНВ):

- а) за витрачанням: *Фактична ставка ЗНВ x Фактичні години – Нормативна ставка ЗНВ x Фактичні години;*
- б) за ефективністю: *Нормативна ставка ЗНВ x Фактичні години – Нормативна ставка ЗНВ x Нормативні години.*

5. Обчислення відхилень постійних накладних витрат (ПНВ):

- а) за витрачанням: *Фактичні ПНВ – Бюджетні ПНВ;*
- б) за обсягом діяльності: *Бюджетні ПНВ – Розподілені ПНВ.*

Для аналізу відхилення накладних витрат від нормативу складають гнучкий бюджет накладних витрат, в якому передбачають суму змінних витрат на одиницю бази розподілу і загальну суму постійних витрат за період, який не змінюється в межах релевантного діапазону.

Загальна сума виробничих накладних витрат = Постійні витрати + Змінні витрати на одиницю продукції x Обсяг виробництва продукції.

Загальну суму накладних витрат ділять на кількість одиниць вимірювання бази розподілу і визначають нормативну ставку накладних витрат на фактичний обсяг діяльності.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості продукції.
2. Завдання системи нормативного обліку.
3. Охарактеризуйте елементи та принципи нормативної системи обліку витрат.
4. Характеристика нормативних затрат.
5. Особливості нормативного методу обліку затрат.
6. Які є варіанти обліку за нормативними витратами?

Нормативна ставка постійних накладних витрат обчислюється як частка бюджетних постійних накладних витрат на очікуваний обсяг виробництва, який визначається на початок року, коли встановлюється нормативна ставка постійних накладних витрат.

3. Віднесення виробничих накладних витрат з використанням нормативної ставки змінних накладних витрат і нормативної ставки постійних накладних витрат.

4. Розрахунок відхилень змінних накладних витрат (ЗНВ):

- а) за витрачанням: *Фактична ставка ЗНВ x Фактичні години – Нормативна ставка ЗНВ x Фактичні години;*
- б) за ефективністю: *Нормативна ставка ЗНВ x Фактичні години – Нормативна ставка ЗНВ x Нормативні години.*

5. Обчислення відхилень постійних накладних витрат (ПНВ):

- а) за витрачанням: *Фактичні ПНВ – Бюджетні ПНВ;*
- б) за обсягом діяльності: *Бюджетні ПНВ – Розподілені ПНВ.*

Для аналізу відхилення накладних витрат від нормативу складають гнучкий бюджет накладних витрат, в якому передбачають суму змінних витрат на одиницю бази розподілу і загальну суму постійних витрат за період, який не змінюється в межах релевантного діапазону.

Загальна сума виробничих накладних витрат = Постійні витрати + Змінні витрати на одиницю продукції x Обсяг виробництва продукції.

Загальну суму накладних витрат ділять на кількість одиниць вимірювання бази розподілу і визначають нормативну ставку накладних витрат на фактичний обсяг діяльності.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості продукції.
2. Завдання системи нормативного обліку.
3. Охарактеризуйте елементи та принципи нормативної системи обліку витрат.
4. Характеристика нормативних затрат.
5. Особливості нормативного методу обліку затрат.
6. Які є варіанти обліку за нормативними витратами?

7. Особливості обліку затрат у системі «стандарт-кост».
8. Переваги «стандарт-косту».

Дискусійні питання

1. Система обліку «стандарт-кост»: проблеми та шляхи впровадження в інформаційне управління підприємством.
2. Проблеми та шляхи впровадження системи обліку витрат і калькулювання «стандарт-кост».

Теми рефератів

1. Управління витратами в системі «стандарт-кост».
2. «Стандарт-кост» і нормативний метод: порівняльний аспект.
3. Проблеми застосування нормативного методу обліку витрат.

7. Особливості обліку затрат у системі «стандарт-кост».
8. Переваги «стандарт-косту».

Дискусійні питання

1. Система обліку «стандарт-кост»: проблеми та шляхи впровадження в інформаційне управління підприємством.
2. Проблеми та шляхи впровадження системи обліку витрат і калькулювання «стандарт-кост».

Теми рефератів

1. Управління витратами в системі «стандарт-кост».
2. «Стандарт-кост» і нормативний метод: порівняльний аспект.
3. Проблеми застосування нормативного методу обліку витрат.

ТЕМА 22

АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ

Питання до розгляду

- 22.1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».
- 22.2. Основні припущення в аналізі взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».
- 22.3. Визначення точки беззбитковості за допомогою рівнянь.
- 22.4. Маржинальний метод визначення точки беззбитковості.
- 22.5. Графічний аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.
- 22.6. Аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» за умов асортиментності продукції (або багатопродуктового виробництва).
- 22.7. Аналіз чутливості прибутку.

Ключові терміни і поняття: аналіз «витрати–обсяг–прибуток», точка беззбитковості, критична точка, CVP-аналіз, комбінація продажу, маржинальний прибуток, середньозважений маржинальний дохід, коефіцієнт маржинального доходу.

Після вивчення матеріалу теми 22 студент повинен знати

- математичні та графічні методи аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»;
- визначення основних термінологічних понять, пов'язаних із витратами, обсягом та прибутком, а також із взаємозалежності;
- залежність між основними елементами побудови графіка взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»;

ТЕМА 22

АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ

Питання до розгляду

- 22.1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».
- 22.2. Основні припущення в аналізі взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».
- 22.3. Визначення точки беззбитковості за допомогою рівнянь.
- 22.4. Маржинальний метод визначення точки беззбитковості.
- 22.5. Графічний аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.
- 22.6. Аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» за умов асортиментності продукції (або багатопродуктового виробництва).
- 22.7. Аналіз чутливості прибутку.

Ключові терміни і поняття: аналіз «витрати–обсяг–прибуток», точка беззбитковості, критична точка, CVP-аналіз, комбінація продажу, маржинальний прибуток, середньозважений маржинальний дохід, коефіцієнт маржинального доходу.

Після вивчення матеріалу теми 22 студент повинен знати

- математичні та графічні методи аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»;
- визначення основних термінологічних понять, пов'язаних із витратами, обсягом та прибутком, а також із взаємозалежності;
- залежність між основними елементами побудови графіка взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»;

- основні формули визначення точки беззбитковості при математичних методах аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»;
- приймати рішення на основі отриманих результатів роботи.

Після вивчення матеріалу теми 22 студент повинен вміти

- визначати кількість одиниць продукції, які мають бути реалізовані, щоб досягти точки беззбитковості або заробити цільовий прибуток.
- визначати обсяг доходу, необхідного для досягнення точки беззбитковості.
- застосовувати в практичній діяльності різні методи визначення точки беззбитковості.
- визначати суттєві відмінності між методами визначення точки беззбитковості.
- будувати графік взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».
- орієнтуватися в системі обов'язкових припущень, які є обов'язковими в аналізі взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».

Нормативно-правове забезпечення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»:
2. Затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. №290 // Бібл. вид. «Все про бухгалтерський облік». – 2000. – №1. – С.49–50.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджено Наказом МФУ від 31.12.99 р. 318 (зі змінами і доповненнями) // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №12. – С. 53-119.
4. Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 року № 132 «Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств».
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (Наказ Державного комітету промислової політики України № 47 від 02.02.01 р.).
6. Внутрішній бізнес-план підприємства (фірми).

- основні формули визначення точки беззбитковості при математичних методах аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»;
- приймати рішення на основі отриманих результатів роботи.

Після вивчення матеріалу теми 22 студент повинен вміти

- визначати кількість одиниць продукції, які мають бути реалізовані, щоб досягти точки беззбитковості або заробити цільовий прибуток.
- визначати обсяг доходу, необхідного для досягнення точки беззбитковості.
- застосовувати в практичній діяльності різні методи визначення точки беззбитковості.
- визначати суттєві відмінності між методами визначення точки беззбитковості.
- будувати графік взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».
- орієнтуватися в системі обов'язкових припущень, які є обов'язковими в аналізі взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».

Нормативно-правове забезпечення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»:
2. Затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. №290 // Бібл. вид. «Все про бухгалтерський облік». – 2000. – №1. – С.49–50.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджено Наказом МФУ від 31.12.99 р. 318 (зі змінами і доповненнями) // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №12. – С. 53-119.
4. Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 року № 132 «Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств».
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (Наказ Державного комітету промислової політики України № 47 від 02.02.01 р.).
6. Внутрішній бізнес-план підприємства (фірми).

22.1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток»

Діяльність будь-якого підприємства пов'язана із певним переліком взаємовідносин із покупцями та постачальниками. Саме попит на виготовлену продукцію визначає сферу діяльності та види реалізованого продукції. Збільшення продажів виготовленої власної продукції посилює, в свою чергу, взаємозв'язки із постачальниками сировини. Тому важливим елементом у діяльності будь-якого підприємства є процес планування виробничої діяльності, заснований на дослідженні понесених та очікуваних витрат, планового обсягу виробництва та очікуваного прибутку від реалізації.

Метою аналізу виробничої діяльності є:

1. Визначення суми доходу, залежно від очікуваного та фактично отриманого обсягу реалізації.
2. Визначення такого рівня реалізації продукції, за якого усі понесені витрати відшкодовуються.
3. Визначення такого рівня реалізації продукції, за якого підприємство отримає очікуваний рівень доходу від реалізації.
4. Дослідження впливу будь-якого із факторів виробництва на прогнозований результат та інші.

Це досить не повний перелік питань, які можуть бути вирішені при проведенні комплексного аналізу взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток», оскільки ці питання можуть прямо або опосередковано відноситися до основної мети проведення такого аналізу на підприємстві.

Методи аналізу

Аналіз взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток» – це один із методів дослідження певних очікуваних результативних показників підприємства та їх взаємозв'язку під впливом факторів виробництва. Дослідження зв'язку між обсягом виробництва чи реалізації, очікуваним прибутком, сумою понесених витрат та іншими пов'язаними із ними показниками можна наочно продемонструвати за допомогою формул та графіків. Саме така інтерпретація дає можливість визначити обсягу продажу, що забезпечує відшкодування всіх витрат і отримання бажаного прибутку; визначити величину прибутку за певного обсяги продажу; дослі-

22.1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток»

Діяльність будь-якого підприємства пов'язана із певним переліком взаємовідносин із покупцями та постачальниками. Саме попит на виготовлену продукцію визначає сферу діяльності та види реалізованого продукції. Збільшення продажів виготовленої власної продукції посилює, в свою чергу, взаємозв'язки із постачальниками сировини. Тому важливим елементом у діяльності будь-якого підприємства є процес планування виробничої діяльності, заснований на дослідженні понесених та очікуваних витрат, планового обсягу виробництва та очікуваного прибутку від реалізації.

Метою аналізу виробничої діяльності є:

1. Визначення суми доходу, залежно від очікуваного та фактично отриманого обсягу реалізації.
2. Визначення такого рівня реалізації продукції, за якого усі понесені витрати відшкодовуються.
3. Визначення такого рівня реалізації продукції, за якого підприємство отримає очікуваний рівень доходу від реалізації.
4. Дослідження впливу будь-якого із факторів виробництва на прогнозований результат та інші.

Це досить не повний перелік питань, які можуть бути вирішені при проведенні комплексного аналізу взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток», оскільки ці питання можуть прямо або опосередковано відноситися до основної мети проведення такого аналізу на підприємстві.

Методи аналізу

Аналіз взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток» – це один із методів дослідження певних очікуваних результативних показників підприємства та їх взаємозв'язку під впливом факторів виробництва. Дослідження зв'язку між обсягом виробництва чи реалізації, очікуваним прибутком, сумою понесених витрат та іншими пов'язаними із ними показниками можна наочно продемонструвати за допомогою формул та графіків. Саме така інтерпретація дає можливість визначити обсягу продажу, що забезпечує відшкодування всіх витрат і отримання бажаного прибутку; визначити величину прибутку за певного обсяги продажу; дослі-

дити вплив зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства, а також розробити оптимальну структуру витрат та виробництва для отримання максимального результату.

Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» – це аналіз поведінки витрат, в основі якого сконцентроване взаємозв'язок витрат, виручки (доходу), обсягу виробництва і прибутку, це інструмент управлінського планування і контролю.

Ці взаємозв'язки формують основну модель фінансової діяльності, що дозволяє менеджеру використовувати його для короткострокового планування і оцінки альтернативних рішень.

Внесемо певну корективу у визначення поняття аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток». Справа в тому, що це поняття у широкій практичній діяльності підприємств (фірм) здобуло кілька тотожних значень. У вітчизняній та зарубіжній практиці використовуються такі поняття, як «критична точка», «CVP-аналіз», «точка беззбитковості», тому ці аналогічні поняття будуть використовуватися надалі у зв'язку із використанням різних літературних джерел.

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» здійснюють за допомогою різних методів (рис. 22.1).

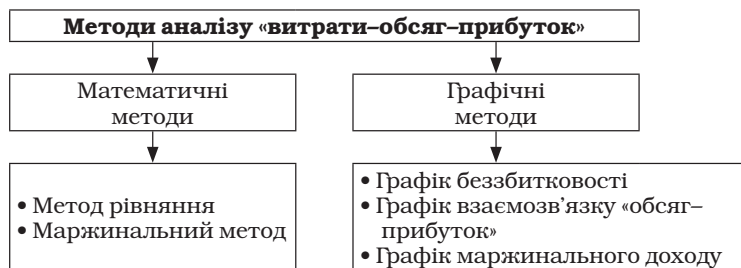


Рис. 22.1. Методи аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»

Одним із елементів аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» є визначення точки беззбитковості, методика якої передба-

дити вплив зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства, а також розробити оптимальну структуру витрат та виробництва для отримання максимального результату.

Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» – це аналіз поведінки витрат, в основі якого сконцентроване взаємозв'язок витрат, виручки (доходу), обсягу виробництва і прибутку, це інструмент управлінського планування і контролю.

Ці взаємозв'язки формують основну модель фінансової діяльності, що дозволяє менеджеру використовувати його для короткострокового планування і оцінки альтернативних рішень.

Внесемо певну корективу у визначення поняття аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток». Справа в тому, що це поняття у широкій практичній діяльності підприємств (фірм) здобуло кілька тотожних значень. У вітчизняній та зарубіжній практиці використовуються такі поняття, як «критична точка», «CVP-аналіз», «точка беззбитковості», тому ці аналогічні поняття будуть використовуватися надалі у зв'язку із використанням різних літературних джерел.

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» здійснюють за допомогою різних методів (рис. 22.1).

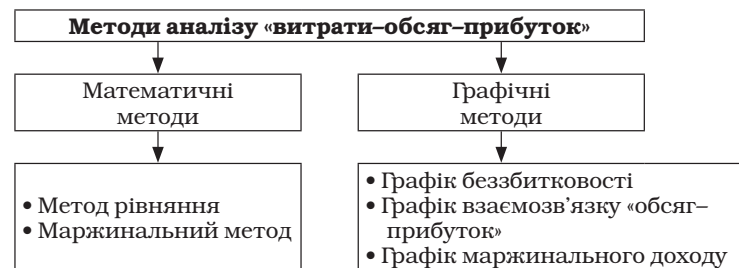


Рис. 22.1. Методи аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»

Одним із елементів аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» є визначення точки беззбитковості, методика якої передба-

чає розподіл витрат на змінні та постійні, а також припускає то-
тожність понять беззбитковість та критична точка.

Точка беззбитковості – це обсяг реалізації (діяльності), за якого доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно дорівнює нулю.

Точка беззбитковості – обсяг продажу (діяльності), за якого доходи підприємства дорівнюють його витратам, або маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам.

Точка беззбитковості є точкою, в якій загальний дохід дорівнює загальним витратам, – точкою нульового прибутку.

Точку беззбитковості можна виразити в натуральних (кількість продукції), грошових (виручка) одиницях або у відсотках до нормальної потужності.

Наведемо зразок використання графічного методу для кращого уявлення проведеної нами роботи.

Взаємозв'язок «витрати–обсяг–прибуток» виражено графічно на рис. 22.1, де представлено основну модель «витрати–обсяг–прибуток». Графік показує взаємозв'язок виручки (доходу), витрат, обсягу продукції, прибутку чи збитків. Ця модель базується на ряді фіксованих взаємозв'язків. Якщо ціна одиниці продукції, витрати, ефективність чи інші умови змінюються, то модель повинна бути переглянута.

Взаємозв'язок витрати–прибуток–обсяг виробництва

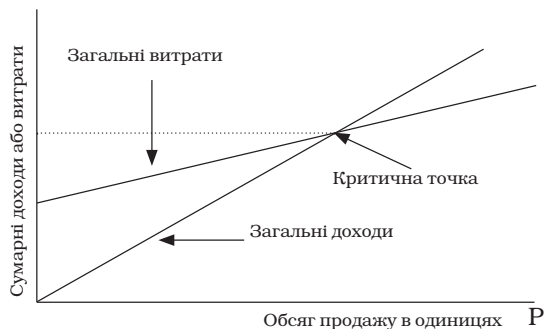


Рис. 22.2. Взаємозв'язок «витрати–обсяг–прибуток»

чає розподіл витрат на змінні та постійні, а також припускає то-
тожність понять беззбитковість та критична точка.

Точка беззбитковості – це обсяг реалізації (діяльності), за якого доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно дорівнює нулю.

Точка беззбитковості – обсяг продажу (діяльності), за якого доходи підприємства дорівнюють його витратам, або маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам.

Точка беззбитковості є точкою, в якій загальний дохід дорівнює загальним витратам, – точкою нульового прибутку.

Точку беззбитковості можна виразити в натуральних (кількість продукції), грошових (виручка) одиницях або у відсотках до нормальної потужності.

Наведемо зразок використання графічного методу для кращого уявлення проведеної нами роботи.

Взаємозв'язок «витрати–обсяг–прибуток» виражено графічно на рис. 22.1, де представлено основну модель «витрати–обсяг–прибуток». Графік показує взаємозв'язок виручки (доходу), витрат, обсягу продукції, прибутку чи збитків. Ця модель базується на ряді фіксованих взаємозв'язків. Якщо ціна одиниці продукції, витрати, ефективність чи інші умови змінюються, то модель повинна бути переглянута.

Взаємозв'язок витрати–прибуток–обсяг виробництва

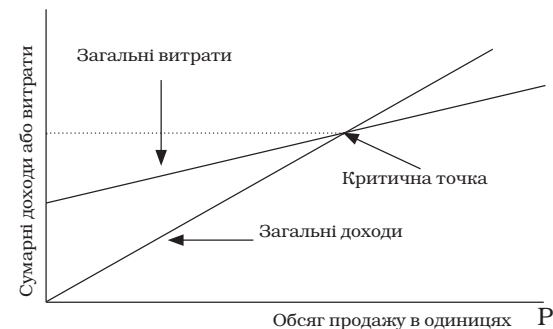


Рис. 22.2. Взаємозв'язок «витрати–обсяг–прибуток»

Аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» дозволяє встановити обсяг виробництва, який необхідний для покриття всіх витрат – як змінних, так і постійних. Як показано на рис. 22.2, *критична точка* – це та, у якій сумарний обсяг виручки рівний сумарним витратам. Таким чином, критична точка – це точка, починаючи з якої компанія набуває можливості заробляти прибуток. Критичну точку також називають точкою беззбитковості, або порогом рентабельності.

22.2. Основні припущення в аналізі взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»

Аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток», аналіз критичної точки може бути корисним і надавати точні дані, якщо виконуються припущення, які покладено в основу цього аналізу. Тим, хто намагається використовувати на своєму підприємстві просту, на перший погляд, методику про проблеми ділення витрат на постійні та змінні і про допуски, варто врахувати умови, які використовуються під час аналізу «витрати–обсяг–прибуток».

Основні припущення:

- Поведінка постійних і змінних витрат може бути виміряна точно і не змінюється протягом періоду планування.
- Змінні витрати і виручка від реалізації мають лінійну залежність від рівня виробництва (слід пам'ятати, що лінійний зв'язок між змінними витратами на одиницю, ціною та обсягом діяльності, а також незмінність величини постійних витрат зберігаються лише за умов релевантного діапазону діяльності підприємства та в межах короткого відрізка часу. Застосування аналізу щодо діяльності за межами релевантного діапазону може призвести до хибних результатів. До того ж значні знижки, понадурочні виплати, спеціальні поставки тощо, ймовірно, спричинять те, що лінії витрат і доходів будуть радше кривими, ніж прямолінійними).
- Виробництво не змінюється всередині релевантного рівня активності.
- Змінні витрати і ціни не змінюються протягом періоду планування.

Аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» дозволяє встановити обсяг виробництва, який необхідний для покриття всіх витрат – як змінних, так і постійних. Як показано на рис. 22.2, *критична точка* – це та, у якій сумарний обсяг виручки рівний сумарним витратам. Таким чином, критична точка – це точка, починаючи з якої компанія набуває можливості заробляти прибуток. Критичну точку також називають точкою беззбитковості, або порогом рентабельності.

22.2. Основні припущення в аналізі взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»

Аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток», аналіз критичної точки може бути корисним і надавати точні дані, якщо виконуються припущення, які покладено в основу цього аналізу. Тим, хто намагається використовувати на своєму підприємстві просту, на перший погляд, методику про проблеми ділення витрат на постійні та змінні і про допуски, варто врахувати умови, які використовуються під час аналізу «витрати–обсяг–прибуток».

Основні припущення:

- Поведінка постійних і змінних витрат може бути виміряна точно і не змінюється протягом періоду планування.
- Змінні витрати і виручка від реалізації мають лінійну залежність від рівня виробництва (слід пам'ятати, що лінійний зв'язок між змінними витратами на одиницю, ціною та обсягом діяльності, а також незмінність величини постійних витрат зберігаються лише за умов релевантного діапазону діяльності підприємства та в межах короткого відрізка часу. Застосування аналізу щодо діяльності за межами релевантного діапазону може призвести до хибних результатів. До того ж значні знижки, понадурочні виплати, спеціальні поставки тощо, ймовірно, спричинять те, що лінії витрат і доходів будуть радше кривими, ніж прямолінійними).
- Виробництво не змінюється всередині релевантного рівня активності.
- Змінні витрати і ціни не змінюються протягом періоду планування.

- Структура продукції не змінюється протягом планового періоду (аналіз можна застосувати за умов виробництва одного продукту або постійного співвідношення кількох продуктів у комбінації продажу їх. Тож, якщо мають місце зміни у комбінації продажу, слід внести відповідні корективи в результати початкових розрахунків).
- Прибуток визначають на основі калькулювання змінних витрат.
- Обсяг продажу і обсяг виробництва приблизно однакові, тобто залишки готової продукції рівні нулю.
- На величину витрат впливає лише один фактор – обсяг.
- Всі витрати можна поділити на змінні і постійні (точність аналізу залежить від того, наскільки надійною є функція витрат).
- Поведінка витрат і виручки лінійно в межах області релевантності.
- Незмінні ціни продажу; покупні ціни на матеріали і послуги; продуктивність праці.
- Незавершене виробництво відсутнє, воно стабільне чи його зміни незначні, тобто обсяг виробництва рівний обсягу продажу.
- За наявності структурних зрушень слід застосувати спеціальну методику.

Якщо одне або більше із даних припущень не виконується, то застосування аналізу «витрати–обсяг–прибуток» може привести до прийняття помилкових рішень.

Користувач повинен пам'ятати, що всі ці умови можуть обмежити точність і надійність CVP-аналізу. У разі зміни умов виробництва, зміни навколишнього середовища умови повинні переглядатися. Услід за Ч.Т. Хорнгреном і Дж. Фортером рекомендований «чутливий аналіз», який відповідає на питання: «Що буде, якщо». Він передбачає відповідь на питання, як зміниться результат, якщо першопочаткові сформовані дані не будуть досягнуті чи зміниться ситуація з умовами. Приєднавши до CVP-аналізу, «чутливий аналіз» дасть відповідь на такі питання: який буде прибуток, якщо показники обсягу відхиляються від запланованих чи який буде прибуток, якщо удільні змінні витрати зростуть, наприклад, на 10 грн? Даний аналіз легко проводиться із використанням електронних таблиць.

- Структура продукції не змінюється протягом планового періоду (аналіз можна застосувати за умов виробництва одного продукту або постійного співвідношення кількох продуктів у комбінації продажу їх. Тож, якщо мають місце зміни у комбінації продажу, слід внести відповідні корективи в результати початкових розрахунків).
- Прибуток визначають на основі калькулювання змінних витрат.
- Обсяг продажу і обсяг виробництва приблизно однакові, тобто залишки готової продукції рівні нулю.
- На величину витрат впливає лише один фактор – обсяг.
- Всі витрати можна поділити на змінні і постійні (точність аналізу залежить від того, наскільки надійною є функція витрат).
- Поведінка витрат і виручки лінійно в межах області релевантності.
- Незмінні ціни продажу; покупні ціни на матеріали і послуги; продуктивність праці.
- Незавершене виробництво відсутнє, воно стабільне чи його зміни незначні, тобто обсяг виробництва рівний обсягу продажу.
- За наявності структурних зрушень слід застосувати спеціальну методику.

Якщо одне або більше із даних припущень не виконується, то застосування аналізу «витрати–обсяг–прибуток» може привести до прийняття помилкових рішень.

Користувач повинен пам'ятати, що всі ці умови можуть обмежити точність і надійність CVP-аналізу. У разі зміни умов виробництва, зміни навколишнього середовища умови повинні переглядатися. Услід за Ч.Т. Хорнгреном і Дж. Фортером рекомендований «чутливий аналіз», який відповідає на питання: «Що буде, якщо». Він передбачає відповідь на питання, як зміниться результат, якщо першопочаткові сформовані дані не будуть досягнуті чи зміниться ситуація з умовами. Приєднавши до CVP-аналізу, «чутливий аналіз» дасть відповідь на такі питання: який буде прибуток, якщо показники обсягу відхиляються від запланованих чи який буде прибуток, якщо удільні змінні витрати зростуть, наприклад, на 10 грн? Даний аналіз легко проводиться із використанням електронних таблиць.

Зарубіжний досвід Канади надає нам інший перелік припущень, яких дотримуються під час графічного аналізу взаємозв'язку «прибуток–обсяг» та «витрати–обсяг–прибуток» [6, 368–370]:

- аналіз припускає лінійність функцій доходу та витрат;
- аналіз припускає, що ціна, загальні постійні витрати, а також змінні витрати на одиницю (а) можуть бути точно визначені і (б) залишаються постійними в релевантному діапазоні;
- аналіз припускає: все, що вироблено, продано;
- при аналізі багатопродуктового виробництва припускається, що комбінація продажу відома;
- припускається, що ціни продажу та витрати безперечно відомі.

Лінійні функції. Перше припущення щодо лінійності функцій витрат і доходів заслуговує додаткового розгляду. Поглянемо на основні функції загального доходу та загальних витрат, що визначаються в економіці.

Рис. 22.3 демонструє криволінійні функції доходу та витрат. У міру зростання обсягу реалізації дохід також зростає та зрештою починає збільшуватись не так стрімко, як раніше. Оскільки існує пряма залежність доходу від реалізації та обсягу реалізації, то лінія загального доходу буде прямою. Проте існує ряд факторів (зміна попиту, застарілість продукції, конкуренти, зміна середовища та споживачів), які знижують рівень купівлі продукції, тому починається спад життєвого циклу товару. В такому випадку підприємство–виробник знижує ціну продажу, а відповідно до цього, знижується загальна величина доходу від реалізації.

Ця модель дуже просто пояснюється потребою зменшення ціни у разі продажу більшої кількості одиниць для більшої кількості реалізованої продукції або у зв'язку із посиленням конкурентного середовища.

Зарубіжний досвід Канади надає нам інший перелік припущень, яких дотримуються під час графічного аналізу взаємозв'язку «прибуток–обсяг» та «витрати–обсяг–прибуток» [6, 368–370]:

- аналіз припускає лінійність функцій доходу та витрат;
- аналіз припускає, що ціна, загальні постійні витрати, а також змінні витрати на одиницю (а) можуть бути точно визначені і (б) залишаються постійними в релевантному діапазоні;
- аналіз припускає: все, що вироблено, продано;
- при аналізі багатопродуктового виробництва припускається, що комбінація продажу відома;
- припускається, що ціни продажу та витрати безперечно відомі.

Лінійні функції. Перше припущення щодо лінійності функцій витрат і доходів заслуговує додаткового розгляду. Поглянемо на основні функції загального доходу та загальних витрат, що визначаються в економіці.

Рис. 22.3 демонструє криволінійні функції доходу та витрат. У міру зростання обсягу реалізації дохід також зростає та зрештою починає збільшуватись не так стрімко, як раніше. Оскільки існує пряма залежність доходу від реалізації та обсягу реалізації, то лінія загального доходу буде прямою. Проте існує ряд факторів (зміна попиту, застарілість продукції, конкуренти, зміна середовища та споживачів), які знижують рівень купівлі продукції, тому починається спад життєвого циклу товару. В такому випадку підприємство–виробник знижує ціну продажу, а відповідно до цього, знижується загальна величина доходу від реалізації.

Ця модель дуже просто пояснюється потребою зменшення ціни у разі продажу більшої кількості одиниць для більшої кількості реалізованої продукції або у зв'язку із посиленням конкурентного середовища.

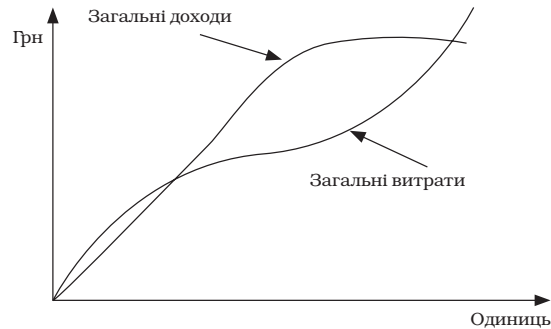


Рис. 22.3. Криволінійні залежності в рамках аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»

Функція загальних витрат є складнішою, вона спочатку стрімко зростає, потім деякою мірою вирівнюється (як збільшення віддачі від розширення масштабу діяльності), а ще далі знову стрімко зростає (як зменшення віддачі від розширення масштабу діяльності). Важливим аспектом в такому випадку є збільшення масштабу виробництва. Світова практика свідчить, що подвоєння обсягу виробництва приводить до зниження витрат на 20%, а це, відповідно, впливає на поведінку лінії витрат (частина кривої перебуває у стабільному положенні). Як можна впоратися з цим складним взаємозв'язком?

Релевантний діапазон. На щастя, нам не потрібно розглядати всі можливі діапазони виробництва та продажу для фірми. Пам'ятайте, що CVP-аналіз є засобом для прийняття короткострокових рішень. Єдине, що необхідно, – це визначити діапазон поточної операційної діяльності, або релевантний діапазон, в якому зберігається лінійний взаємозв'язок витрат і доходу. Рис. 22.4 демонструє діапазон, в якому постійні витрати залишаються без змін, тобто зберігається взаємозв'язок між розміром витрат та їх факторами.

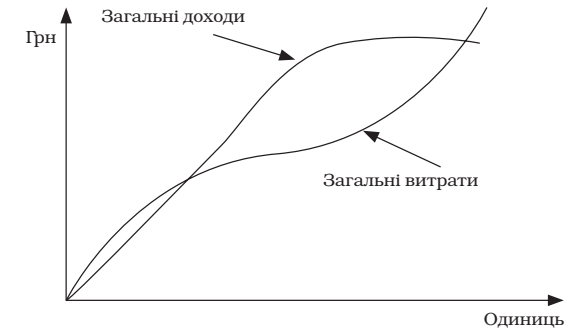


Рис. 22.3. Криволінійні залежності в рамках аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток»

Функція загальних витрат є складнішою, вона спочатку стрімко зростає, потім деякою мірою вирівнюється (як збільшення віддачі від розширення масштабу діяльності), а ще далі знову стрімко зростає (як зменшення віддачі від розширення масштабу діяльності). Важливим аспектом в такому випадку є збільшення масштабу виробництва. Світова практика свідчить, що подвоєння обсягу виробництва приводить до зниження витрат на 20%, а це, відповідно, впливає на поведінку лінії витрат (частина кривої перебуває у стабільному положенні). Як можна впоратися з цим складним взаємозв'язком?

Релевантний діапазон. На щастя, нам не потрібно розглядати всі можливі діапазони виробництва та продажу для фірми. Пам'ятайте, що CVP-аналіз є засобом для прийняття короткострокових рішень. Єдине, що необхідно, – це визначити діапазон поточної операційної діяльності, або релевантний діапазон, в якому зберігається лінійний взаємозв'язок витрат і доходу. Рис. 22.4 демонструє діапазон, в якому постійні витрати залишаються без змін, тобто зберігається взаємозв'язок між розміром витрат та їх факторами.

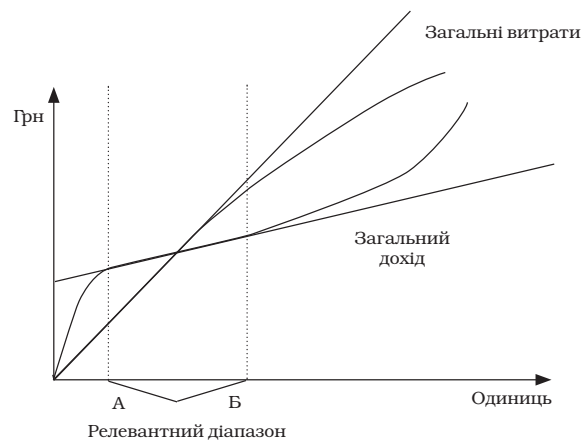


Рис. 22.4. Лінійна залежність постійних витрат в межах контрольованого діапазону

Зверніть увагу: взаємозв'язок витрат і доходу приблизно лінійний у цьому діапазоні, що дозволяє нам застосувати лінійні рівняння CVP-аналізу. Звичайно, у разі зміни релевантного діапазону необхідно застосувати інші постійні і змінні витрати та інші цілі.

Друге припущення пов'язане з визначенням релевантного діапазону. Оскільки релевантний діапазон визначено, припускається, що взаємозв'язок між витратами та ціною мають бути відомими і постійними.

Третє припущення полягає в тому, що все, що вироблено, продано. Протягом періоду запаси не змінюються. Те, що запаси не впливають на аналіз беззбитковості, має сенс. Аналіз беззбитковості є технікою прийняття рішень у короткостроковому періоді, отже, він має справу з покриттям усіх витрат, які відносяться до певного періоду. Запаси включають витрати минулого періоду, а отже, їх не слід розглядати.

Постійна структура продажу. В умовах однопродуктового виробництва структура продажу є очевидно постійною – один продукт складає 100% обсягу реалізації. Аналіз беззбитковості в умовах багатопродуктового виробництва також вимагає постійної структури продажу. Але насправді неможливо передбачити

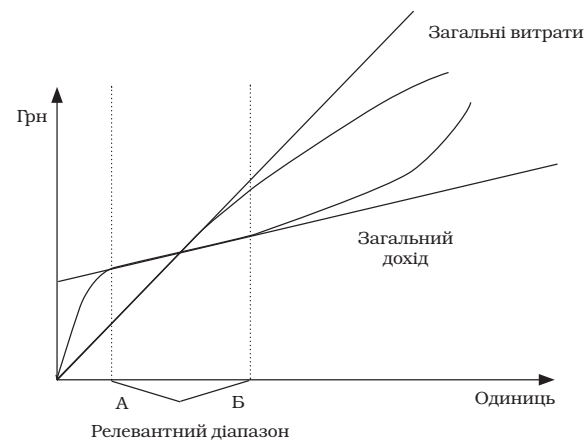


Рис. 22.4. Лінійна залежність постійних витрат в межах контрольованого діапазону

Зверніть увагу: взаємозв'язок витрат і доходу приблизно лінійний у цьому діапазоні, що дозволяє нам застосувати лінійні рівняння CVP-аналізу. Звичайно, у разі зміни релевантного діапазону необхідно застосувати інші постійні і змінні витрати та інші цілі.

Друге припущення пов'язане з визначенням релевантного діапазону. Оскільки релевантний діапазон визначено, припускається, що взаємозв'язок між витратами та ціною мають бути відомими і постійними.

Третє припущення полягає в тому, що все, що вироблено, продано. Протягом періоду запаси не змінюються. Те, що запаси не впливають на аналіз беззбитковості, має сенс. Аналіз беззбитковості є технікою прийняття рішень у короткостроковому періоді, отже, він має справу з покриттям усіх витрат, які відносяться до певного періоду. Запаси включають витрати минулого періоду, а отже, їх не слід розглядати.

Постійна структура продажу. В умовах однопродуктового виробництва структура продажу є очевидно постійною – один продукт складає 100% обсягу реалізації. Аналіз беззбитковості в умовах багатопродуктового виробництва також вимагає постійної структури продажу. Але насправді неможливо передбачити

напевне структуру реалізації. Типово це обмеження вирішується на практиці через аналіз чутливості. Використовуючи можливості аналізу електронних таблиць, чутливість змінних витрат до різних структур продажу можна легко оцінити. Для кожного допущення структури продажу існуватиме окрема точка беззбитковості (або окремий рівень цільового прибутку), але для кожної можливої структури продажу є тільки одна точка беззбитковості. Це підкреслює можливість правильної оцінки та активного планування структури продажу. Заслугує на увагу також те, що точки беззбитковості є випадковими. CVP-аналіз застосовується з метою глибокого усвідомлення взаємозв'язків між критичними змінними, які впливають на прибутковість. Таке усвідомлення допомагає менеджеру в плануванні, бюджетуванні та прийнятті рішень.

Ціни та витрати, що відомі напевне. В дійсності підприємства дуже рідко знають ціни, змінні та постійні витрати напевне. Зміни в одній змінній величині впливають на оцінку інших. Дуже часто застосовується розподіл ймовірностей, щоб протидіяти цьому. Більше того, існують формальні шляхи явного введення невизначеності в модель CVP-аналізу.

Проведене дослідження встановило, що світовий практичний досвід аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» не може обійтися без певних умовних припущень. Саме такі припущення дають можливість більш точно визначити точку беззбитковості підприємства (фірми) при застосуванні різних методів розрахунку. Варто пам'ятати, що припущення не передбачають коливань розрахункових елементів, тому у разі зміни будь-якого із елементів необхідно переглянути усю методику аналізу, оскільки від цього може залежати отриманий результат і, відповідно, буде прийнято неправильне управлінське рішення.

22.3. Визначення точки беззбитковості за допомогою рівнянь

Рішення про обсяг виробництва реалізуються на основі CVP-аналізу (аналіз беззбитковості, критичної точки, «витрати–обсяг–прибуток»). На величину планового обсягу впливає ряд умов: існу-

напевне структуру реалізації. Типово це обмеження вирішується на практиці через аналіз чутливості. Використовуючи можливості аналізу електронних таблиць, чутливість змінних витрат до різних структур продажу можна легко оцінити. Для кожного допущення структури продажу існуватиме окрема точка беззбитковості (або окремий рівень цільового прибутку), але для кожної можливої структури продажу є тільки одна точка беззбитковості. Це підкреслює можливість правильної оцінки та активного планування структури продажу. Заслугує на увагу також те, що точки беззбитковості є випадковими. CVP-аналіз застосовується з метою глибокого усвідомлення взаємозв'язків між критичними змінними, які впливають на прибутковість. Таке усвідомлення допомагає менеджеру в плануванні, бюджетуванні та прийнятті рішень.

Ціни та витрати, що відомі напевне. В дійсності підприємства дуже рідко знають ціни, змінні та постійні витрати напевне. Зміни в одній змінній величині впливають на оцінку інших. Дуже часто застосовується розподіл ймовірностей, щоб протидіяти цьому. Більше того, існують формальні шляхи явного введення невизначеності в модель CVP-аналізу.

Проведене дослідження встановило, що світовий практичний досвід аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» не може обійтися без певних умовних припущень. Саме такі припущення дають можливість більш точно визначити точку беззбитковості підприємства (фірми) при застосуванні різних методів розрахунку. Варто пам'ятати, що припущення не передбачають коливань розрахункових елементів, тому у разі зміни будь-якого із елементів необхідно переглянути усю методику аналізу, оскільки від цього може залежати отриманий результат і, відповідно, буде прийнято неправильне управлінське рішення.

22.3. Визначення точки беззбитковості за допомогою рівнянь

Рішення про обсяг виробництва реалізуються на основі CVP-аналізу (аналіз беззбитковості, критичної точки, «витрати–обсяг–прибуток»). На величину планового обсягу впливає ряд умов: існу-

юча виробнича потужність, стан обладнання, технологія, ринок збуту та інші. Методика підготовки релевантної інформації для управлінців залежить, наприклад, від того, наскільки навантажені потужності підприємства. В будь-якому випадку віддається перевага маржинальному підходу. Існує множина моделей, оснований на вивченні взаємозв'язку витрат, прибутку і обсягу. Зазвичай розгляд питання розпочинається з аналізу критичної точки, тобто тієї точки обсягу продажу, де немає ні прибутку, ні збитку. Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Фостер в книзі «Бухгалтерський учет: управленческий аспект» і М.А. Вахрушина в книзі «Бухгалтерский управленческий учет» дають три методи розрахунку критичної точки: рівняння, маржинального доходу і графічний. Розділення перших двох недоречно, так як метод рівняння виходить на кінцеву формулу, яка використовується в методі маржинального доходу [3, 213].

Точка беззбитковості при застосуванні методу рівнянь відображається послідовністю розв'язку певного переліку таких рівнянь.

Точка беззбитковості у грошових одиницях може бути виведена з рівняння:

$$BP = ЗВ + ПВ + П, \quad (22.1)$$

де BP – виручка від реалізації; ЗВ – змінні витрати; ПВ – постійні витрати; П – прибуток.

Оскільки прибуток у точці беззбитковості дорівнює нулю, то відповідно:

$$ТБ = ЗВ + ПВ, \quad (22.2)$$

де ТБ – точка беззбитковості;

Виходячи із цього рівняння, можна визначити точку беззбитковості в натуральних одиницях:

$$ТБ (нат.) = ТБ (грош.) + Ц од., \quad (22.3)$$

де ТБ (нат.) – точка беззбитковості в натуральних одиницях;
ТБ (грош.) – точка беззбитковості в грошових одиницях;
Ц од. – ціна за одиницю.

Перетворимо рівняння 8.2 таким чином:

$$(Цод. \cdot КРП) = (ЗВод. \cdot КРП) + ПВ, \quad (22.4)$$

юча виробнича потужність, стан обладнання, технологія, ринок збуту та інші. Методика підготовки релевантної інформації для управлінців залежить, наприклад, від того, наскільки навантажені потужності підприємства. В будь-якому випадку віддається перевага маржинальному підходу. Існує множина моделей, оснований на вивченні взаємозв'язку витрат, прибутку і обсягу. Зазвичай розгляд питання розпочинається з аналізу критичної точки, тобто тієї точки обсягу продажу, де немає ні прибутку, ні збитку. Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Фостер в книзі «Бухгалтерський учет: управленческий аспект» і М.А. Вахрушина в книзі «Бухгалтерский управленческий учет» дають три методи розрахунку критичної точки: рівняння, маржинального доходу і графічний. Розділення перших двох недоречно, так як метод рівняння виходить на кінцеву формулу, яка використовується в методі маржинального доходу [3, 213].

Точка беззбитковості при застосуванні методу рівнянь відображається послідовністю розв'язку певного переліку таких рівнянь.

Точка беззбитковості у грошових одиницях може бути виведена з рівняння:

$$BP = ЗВ + ПВ + П, \quad (22.1)$$

де BP – виручка від реалізації; ЗВ – змінні витрати; ПВ – постійні витрати; П – прибуток.

Оскільки прибуток у точці беззбитковості дорівнює нулю, то відповідно:

$$ТБ = ЗВ + ПВ, \quad (22.2)$$

де ТБ – точка беззбитковості;

Виходячи із цього рівняння, можна визначити точку беззбитковості в натуральних одиницях:

$$ТБ (нат.) = ТБ (грош.) + Ц од., \quad (22.3)$$

де ТБ (нат.) – точка беззбитковості в натуральних одиницях;
ТБ (грош.) – точка беззбитковості в грошових одиницях;
Ц од. – ціна за одиницю.

Перетворимо рівняння 8.2 таким чином:

$$(Цод. \cdot КРП) = (ЗВод. \cdot КРП) + ПВ, \quad (22.4)$$

$$(\text{Цод.} \cdot \text{КРП}) - (\text{ЗВод.} \cdot \text{КРП}) = \text{ПВ}, \quad (22.5)$$

де КРП – кількість одиниць реалізованої продукції;
ЗВ од. – змінні витрати на одиницю.

Звідси:

$$\text{КРП} = \text{ПВ} : (\text{Цод.} - \text{ЗВод.}) \quad (22.6)$$

Критична точка може бути виражена в термінах одиниць продажу або доларів продажу. Основне рівняння знаходження критичної точки наступне:

$$KT = \frac{\text{ПВ}}{\text{Ц} - \text{ЗВод.}}, \quad (22.7)$$

де КТ – критична точка; Ц – ціна.

Приклад 8.1

Розглянемо приклад використання цього рівняння для знаходження критичної точки. Підприємство займається виготовленням письмових столів. Змінні витрати складають 50 грн на одиницю, постійні витрати – 20 000 грн за год. Ціна продажу – 90 грн за одиницю. Використовуючи цю інформацію і позначивши через X – обсяг продажу в одиницях, ми можемо написати рівність:

$$90 \text{ грн} \cdot X = 50 \text{ грн} \cdot X + 20\,000 \text{ грн}$$

$$40 \text{ грн} \cdot X = 20\,000 \text{ грн}$$

$$X = 500$$

або в грошових одиницях:

$$90 \text{ грн} \cdot 500 = 45\,000 \text{ грн}$$

22.4. Маржинальний метод визначення точки безбитковості

Другий спосіб визначення критичної точки використовує концепцію маржинального прибутку.

$$(\text{Цод.} \cdot \text{КРП}) - (\text{ЗВод.} \cdot \text{КРП}) = \text{ПВ}, \quad (22.5)$$

де КРП – кількість одиниць реалізованої продукції;
ЗВ од. – змінні витрати на одиницю.

Звідси:

$$\text{КРП} = \text{ПВ} : (\text{Цод.} - \text{ЗВод.}) \quad (22.6)$$

Критична точка може бути виражена в термінах одиниць продажу або доларів продажу. Основне рівняння знаходження критичної точки наступне:

$$KT = \frac{\text{ПВ}}{\text{Ц} - \text{ЗВод.}}, \quad (22.7)$$

де КТ – критична точка; Ц – ціна.

Приклад 8.1

Розглянемо приклад використання цього рівняння для знаходження критичної точки. Підприємство займається виготовленням письмових столів. Змінні витрати складають 50 грн на одиницю, постійні витрати – 20 000 грн за год. Ціна продажу – 90 грн за одиницю. Використовуючи цю інформацію і позначивши через X – обсяг продажу в одиницях, ми можемо написати рівність:

$$90 \text{ грн} \cdot X = 50 \text{ грн} \cdot X + 20\,000 \text{ грн}$$

$$40 \text{ грн} \cdot X = 20\,000 \text{ грн}$$

$$X = 500$$

або в грошових одиницях:

$$90 \text{ грн} \cdot 500 = 45\,000 \text{ грн}$$

22.4. Маржинальний метод визначення точки безбитковості

Другий спосіб визначення критичної точки використовує концепцію маржинального прибутку.

Маржинальний прибуток – це перевищення виручки від реалізації над усіма змінними витратами, пов'язаними з даним обсягом продажу.

Іншими словами, маржинальний прибуток – це різниця між виручкою від реалізації і змінними витратами:

$$МП = ВР - ЗВ, \quad (22.8)$$

де МП – маржинальний прибуток; ВР – виручка від реалізації.

На рис. 22.5 представлено графік маржинального прибутку.

Якщо із маржинального прибутку вирахувати постійні витрати, то отримаємо величину операційного прибутку:

$$ОП = МП - ПВ, \quad (22.9)$$

де ОП – операційний прибуток.

Критична точка може бути визначена як точка, в якій різниця між маржинальним прибутком і постійними витратами рівна нулю, або точка, в якій маржинальний прибуток рівний постійним витратам. Рівність критичної точки за маржинального підходу в термінах одиниць продукції буде наступною:

$$КТ \text{ од.} = ПВ : МП \text{ од.}, \quad (22.10)$$

де КТ од. – критична точка в одиницях продажу;
МП од. – маржинальний прибуток на одиницю.

Маржинальний прибуток – це перевищення виручки від реалізації над усіма змінними витратами, пов'язаними з даним обсягом продажу.

Іншими словами, маржинальний прибуток – це різниця між виручкою від реалізації і змінними витратами:

$$МП = ВР - ЗВ, \quad (22.8)$$

де МП – маржинальний прибуток; ВР – виручка від реалізації.

На рис. 22.5 представлено графік маржинального прибутку.

Якщо із маржинального прибутку вирахувати постійні витрати, то отримаємо величину операційного прибутку:

$$ОП = МП - ПВ, \quad (22.9)$$

де ОП – операційний прибуток.

Критична точка може бути визначена як точка, в якій різниця між маржинальним прибутком і постійними витратами рівна нулю, або точка, в якій маржинальний прибуток рівний постійним витратам. Рівність критичної точки за маржинального підходу в термінах одиниць продукції буде наступною:

$$КТ \text{ од.} = ПВ : МП \text{ од.}, \quad (22.10)$$

де КТ од. – критична точка в одиницях продажу;
МП од. – маржинальний прибуток на одиницю.

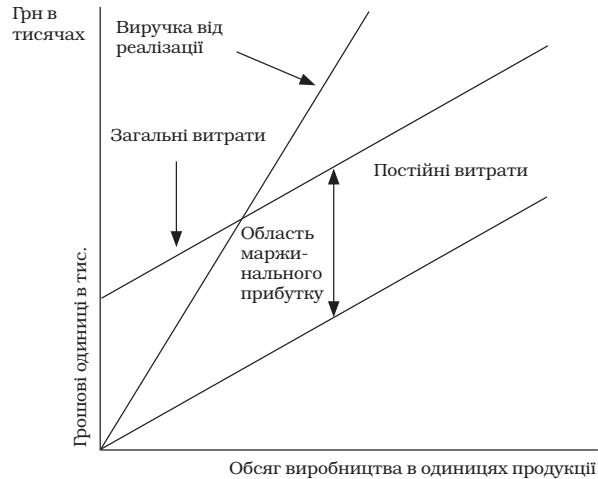
Маржинальний прибуток

Рис. 22.5. Графік маржинального прибутку

Для визначення формули розрахунку точки беззбитковості в грошових одиницях за допомогою показника маржинального доходу використовуємо наступну формулу:

$$\frac{ПВ}{МПод.} = \frac{ТБ(грош.)}{Цод.}, \quad (22.11)$$

Або іншим варіантом відображення є вартісна величина точки беззбитковості, яку можна обчислити за наступною формулою:

$$ТБ(грош.) = \frac{ПВ}{МПод. + цод.}, \quad (22.12)$$

Знаменник цього дробу має назву коефіцієнта маржинального доходу. Отже, коефіцієнт маржинального доходу (прибутку) – це відношення маржинального прибутку від реалізації одиниці про-

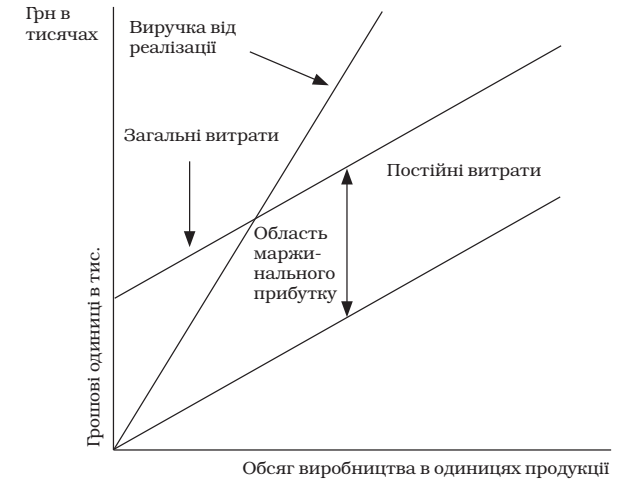
Маржинальний прибуток

Рис. 22.5. Графік маржинального прибутку

Для визначення формули розрахунку точки беззбитковості в грошових одиницях за допомогою показника маржинального доходу використовуємо наступну формулу:

$$\frac{ПВ}{МПод.} = \frac{ТБ(грош.)}{Цод.}, \quad (22.11)$$

Або іншим варіантом відображення є вартісна величина точки беззбитковості, яку можна обчислити за наступною формулою:

$$ТБ(грош.) = \frac{ПВ}{МПод. + цод.}, \quad (22.12)$$

Знаменник цього дробу має назву коефіцієнта маржинального доходу. Отже, коефіцієнт маржинального доходу (прибутку) – це відношення маржинального прибутку від реалізації одиниці про-

дукції до її ціни і визначає точку беззбитковості наступним чином:

$$ТБ(грощ.) = \frac{ПВ}{Кмп}. \quad (22.13)$$

Розрахунок точки беззбитковості є важливим елементом аналізу, але на практиці більш цікавить обсяг та ціна реалізації, які забезпечать отримання бажаного прибутку.

Аналіз критичної точки з поправкою на фактор прибутку може бути використаний як основа для оцінки прибутковості підприємства. Бухгалтер може для різноманітних альтернативних планів виробництва розрахувати відповідну величину можливого прибутку. В такому випадку використовується рівняння:

$$ВР = ЗВ + ПВ + П, \quad (22.14)$$

Таким чином, обсяг реалізації продукції, який би забезпечив отримання цільової величини прибутку, можна розрахувати за наступною формулою:

$$ЦОР \text{ од.} = \frac{ПВ + ЦП}{Ц - ЗВод.}, \quad (22.15)$$

де ЦОР од. – цільовий обсяг реалізації в одиницях;
ЦП – цільовий прибуток.

При використанні маржинального підходу дана формула матиме вигляд:

$$ЦОР \text{ од.} = \frac{ПВ + ЦП}{Мпод.}, \quad (22.16)$$

Цікавою являється пропозиція розпочати побудову графіка не з постійних витрат (рис. 22.6 (а)), а із змінних (рис. 22.6 (б)), так як в такому випадку можна побачити не тільки зону прибутку, але і зону маржинального доходу (вона знаходиться між прямими «обсяг продажу» і «змінні витрати»).

дукції до її ціни і визначає точку беззбитковості наступним чином:

$$ТБ(грощ.) = \frac{ПВ}{Кмп}. \quad (22.13)$$

Розрахунок точки беззбитковості є важливим елементом аналізу, але на практиці більш цікавить обсяг та ціна реалізації, які забезпечать отримання бажаного прибутку.

Аналіз критичної точки з поправкою на фактор прибутку може бути використаний як основа для оцінки прибутковості підприємства. Бухгалтер може для різноманітних альтернативних планів виробництва розрахувати відповідну величину можливого прибутку. В такому випадку використовується рівняння:

$$ВР = ЗВ + ПВ + П, \quad (22.14)$$

Таким чином, обсяг реалізації продукції, який би забезпечив отримання цільової величини прибутку, можна розрахувати за наступною формулою:

$$ЦОР \text{ од.} = \frac{ПВ + ЦП}{Ц - ЗВод.}, \quad (22.15)$$

де ЦОР од. – цільовий обсяг реалізації в одиницях;
ЦП – цільовий прибуток.

При використанні маржинального підходу дана формула матиме вигляд:

$$ЦОР \text{ од.} = \frac{ПВ + ЦП}{Мпод.}, \quad (22.16)$$

Цікавою являється пропозиція розпочати побудову графіка не з постійних витрат (рис. 22.6 (а)), а із змінних (рис. 22.6 (б)), так як в такому випадку можна побачити не тільки зону прибутку, але і зону маржинального доходу (вона знаходиться між прямими «обсяг продажу» і «змінні витрати»).

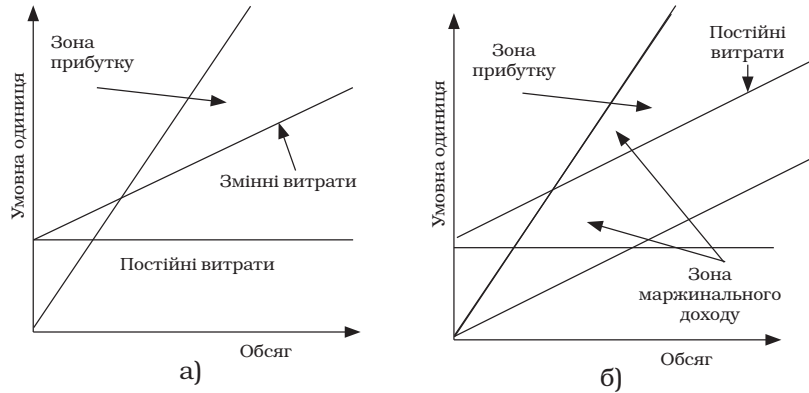


Рис. 22.6. Графіки знаходження критичної точки (точки беззбитковості)

Для ілюстрації використання аналізу критичної точки при плануванні прибутку розглянемо приклад.

Приклад 8.2

Підприємство бажає отримати прибуток наступного року в обсязі 10 000 грн. Змінні витрати становлять 50 грн на одиницю, постійні витрати – 20 000 грн в рік, ціна продажу – 90 грн за одиницю. Який повинен бути обсяг продажу продукції, щоб отримати заданий обсяг прибутку?

$$90 \text{ грн} \cdot X = 50 \text{ грн} \cdot X + 20\,000 \text{ грн} + 10\,000 \text{ грн}$$

$$40 \text{ грн} \cdot X = 30\,000 \text{ грн}$$

$$X = 750$$

Звідси, щоб отримати прибуток 10 000 грн, обсяг реалізації повинен бути рівний 750 одиницям.

Для визначення цільового обсягу продажу в гривнях необхідно використати наступну формулу:

$$\text{ЦОР дол.} = \frac{\text{ПВ} + \text{ЦП}}{\text{РМП}}, \quad (22.17)$$

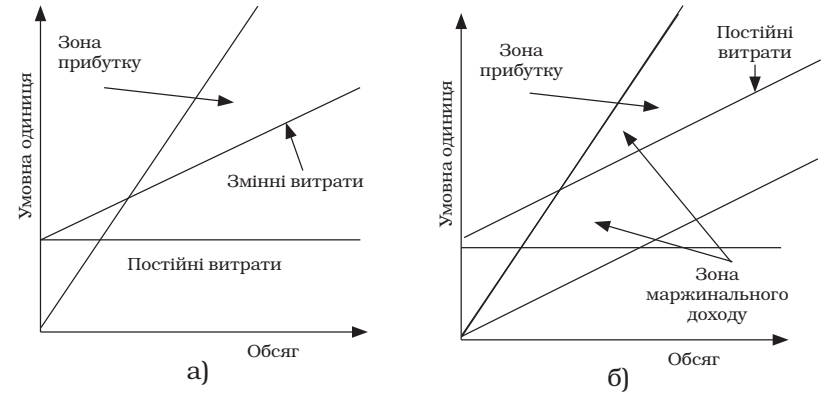


Рис. 22.6. Графіки знаходження критичної точки (точки беззбитковості)

Для ілюстрації використання аналізу критичної точки при плануванні прибутку розглянемо приклад.

Приклад 8.2

Підприємство бажає отримати прибуток наступного року в обсязі 10 000 грн. Змінні витрати становлять 50 грн на одиницю, постійні витрати – 20 000 грн в рік, ціна продажу – 90 грн за одиницю. Який повинен бути обсяг продажу продукції, щоб отримати заданий обсяг прибутку?

$$90 \text{ грн} \cdot X = 50 \text{ грн} \cdot X + 20\,000 \text{ грн} + 10\,000 \text{ грн}$$

$$40 \text{ грн} \cdot X = 30\,000 \text{ грн}$$

$$X = 750$$

Звідси, щоб отримати прибуток 10 000 грн, обсяг реалізації повинен бути рівний 750 одиницям.

Для визначення цільового обсягу продажу в гривнях необхідно використати наступну формулу:

$$\text{ЦОР дол.} = \frac{\text{ПВ} + \text{ЦП}}{\text{РМП}}, \quad (22.17)$$

де ЦОР дол. – цільовий обсяг реалізації в гривнях;
РМП – рівень маржинального прибутку.

$$РМП, \% = \frac{МПод.}{Цод.} \cdot 100, \quad (22.18)$$

де РМП – рівень маржинального прибутку, %;

Для наведеного прикладу:

- рівень маржинального прибутку у відсотку рівний
% = 40 грн : 90 грн = 0,44444 = 44,4%;
- цільовий обсяг продажу = 30 000 грн : 0,4444 = 67 500 грн

22.5. Графічний аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку

Аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» багато авторів проводять різними методами. Найчастіше у практичній діяльності вчені–практики застосовують такі три види графіків: беззбитковості, взаємозв'язку «обсяг–прибутки» та графік маржинального доходу. Розглянемо детальніше кожний із цих графіків на основі вищевикладених припущень.

Графік беззбитковості

На *графіку беззбитковості* по вісі абсцис відображають обсяг діяльності (реалізації) у грошових або в натуральних одиницях виміру, або відсоток використання виробничої потужності. По вісі ординат відображають витрати (з розподілом їх на змінні та постійні) та дохід від реалізації. Точка перетину лінії загальних витрат на лінії доходу від реалізації є точкою беззбитковості.

Графік беззбитковості будують у такій послідовності:

- Крок 1. Побудова осей графіка.
- Крок 2. Нанесення.
- Крок 3. Обчислення загальних витрат.
- Крок 4. Нанесення лінії змінних витрат.

де ЦОР дол. – цільовий обсяг реалізації в гривнях;
РМП – рівень маржинального прибутку.

$$РМП, \% = \frac{МПод.}{Цод.} \cdot 100, \quad (22.18)$$

де РМП – рівень маржинального прибутку, %;

Для наведеного прикладу:

- рівень маржинального прибутку у відсотку рівний
% = 40 грн : 90 грн = 0,44444 = 44,4%;
- цільовий обсяг продажу = 30 000 грн : 0,4444 = 67 500 грн

22.5. Графічний аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку

Аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» багато авторів проводять різними методами. Найчастіше у практичній діяльності вчені–практики застосовують такі три види графіків: беззбитковості, взаємозв'язку «обсяг–прибутки» та графік маржинального доходу. Розглянемо детальніше кожний із цих графіків на основі вищевикладених припущень.

Графік беззбитковості

На *графіку беззбитковості* по вісі абсцис відображають обсяг діяльності (реалізації) у грошових або в натуральних одиницях виміру, або відсоток використання виробничої потужності. По вісі ординат відображають витрати (з розподілом їх на змінні та постійні) та дохід від реалізації. Точка перетину лінії загальних витрат на лінії доходу від реалізації є точкою беззбитковості.

Графік беззбитковості будують у такій послідовності:

- Крок 1. Побудова осей графіка.
- Крок 2. Нанесення.
- Крок 3. Обчислення загальних витрат.
- Крок 4. Нанесення лінії змінних витрат.

Крок 5. Розрахунок доходу від продажу (виручки).

Крок 6 нанесення лінії загального доходу.

Можна визначити критичну точку, використовуючи графік. На рис. 22.7 представлено графік критичної точки для розглянутого прикладу. Критична точка на графіку лежить на перетині лінії сумарних витрат і лінії сумарних доходів (виручки) від реалізації, в цій точці виручка рівна витратам.

Реальне життя передбачає різні ситуації, а управлінські моделі основані на певних припущеннях, умовностях. Аналіз в умовах невизначеності і аналіз чутливості дозволяють відповісти на питання: що буде якщо? При використанні аналізу чутливості можна, наприклад, отримати відповідь на такі питання: «Який буде прибуток, якщо показники обсягу відхиляються від запланованих?» або «Який буде прибуток, якщо змінні витрати на одиницю продукції зростуть на 10%?». Інструментом аналізу чутливості являється та величина виручки, яка знаходиться за критичною точкою.

Критична точка показує, до якої межі може впасти виручка, щоб не було збитку. Величина прибутку, отримувана підприємством, визначається різницею між виручкою від реалізації продукції і сумарними витратами. Зону прибутку представлено на рис. 22.7.

Для того, щоб визначити максимально можливий прибуток, необхідно в графік взаємозв'язку витрат і обсягу реалізації (рис. 22.7) ввести криву попиту. Такий графік представлений на рис. 22.8.

Точка оптимальної ціни продажу продукції визначає обсяг продажу, який дозволяє підприємству отримати максимальний прибуток.

Графік взаємозв'язку «обсяг–прибутки» ілюструє залежність прибутку від обсягу реалізації в натуральних або у грошових одиницях.

З наведеного графіка видно, що в разі відсутності доходу від продажу підприємство має збитки, що дорівнюють сумі постійних витрат, тобто 240000 грн (умовні дані).

Величина збитків знижується мірою збільшення обсягу продажу і дорівнює нулю, коли дохід від продажу досягає вартості 8000 одиниць (умовна величина).

Крок 5. Розрахунок доходу від продажу (виручки).

Крок 6 нанесення лінії загального доходу.

Можна визначити критичну точку, використовуючи графік. На рис. 22.7 представлено графік критичної точки для розглянутого прикладу. Критична точка на графіку лежить на перетині лінії сумарних витрат і лінії сумарних доходів (виручки) від реалізації, в цій точці виручка рівна витратам.

Реальне життя передбачає різні ситуації, а управлінські моделі основані на певних припущеннях, умовностях. Аналіз в умовах невизначеності і аналіз чутливості дозволяють відповісти на питання: що буде якщо? При використанні аналізу чутливості можна, наприклад, отримати відповідь на такі питання: «Який буде прибуток, якщо показники обсягу відхиляються від запланованих?» або «Який буде прибуток, якщо змінні витрати на одиницю продукції зростуть на 10%?». Інструментом аналізу чутливості являється та величина виручки, яка знаходиться за критичною точкою.

Критична точка показує, до якої межі може впасти виручка, щоб не було збитку. Величина прибутку, отримувана підприємством, визначається різницею між виручкою від реалізації продукції і сумарними витратами. Зону прибутку представлено на рис. 22.7.

Для того, щоб визначити максимально можливий прибуток, необхідно в графік взаємозв'язку витрат і обсягу реалізації (рис. 22.7) ввести криву попиту. Такий графік представлений на рис. 22.8.

Точка оптимальної ціни продажу продукції визначає обсяг продажу, який дозволяє підприємству отримати максимальний прибуток.

Графік взаємозв'язку «обсяг–прибутки» ілюструє залежність прибутку від обсягу реалізації в натуральних або у грошових одиницях.

З наведеного графіка видно, що в разі відсутності доходу від продажу підприємство має збитки, що дорівнюють сумі постійних витрат, тобто 240000 грн (умовні дані).

Величина збитків знижується мірою збільшення обсягу продажу і дорівнює нулю, коли дохід від продажу досягає вартості 8000 одиниць (умовна величина).

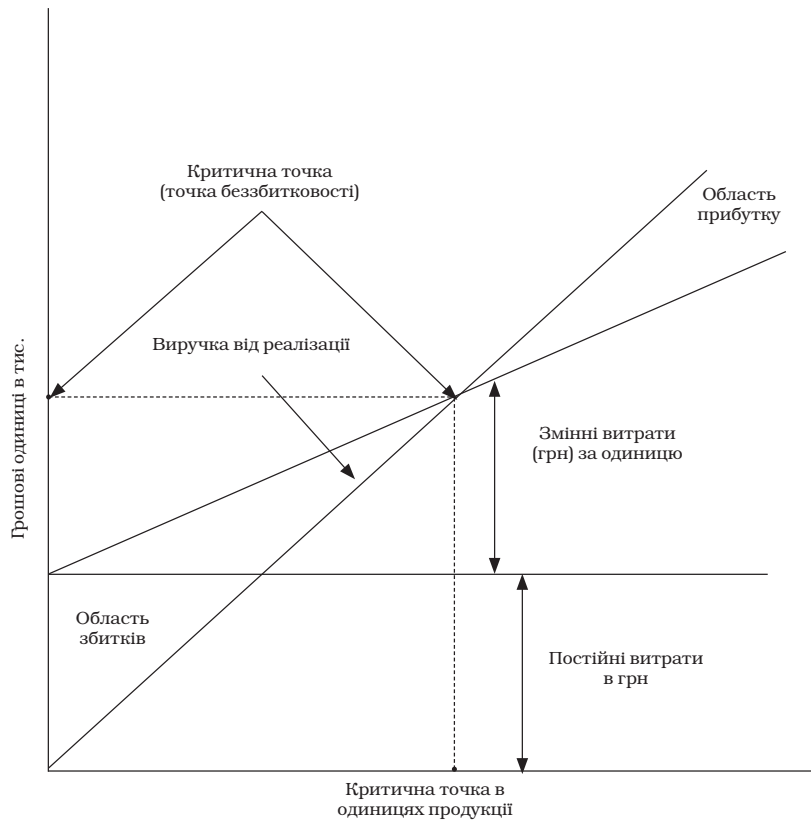


Рис. 22.7. Графік беззбитковості підприємства

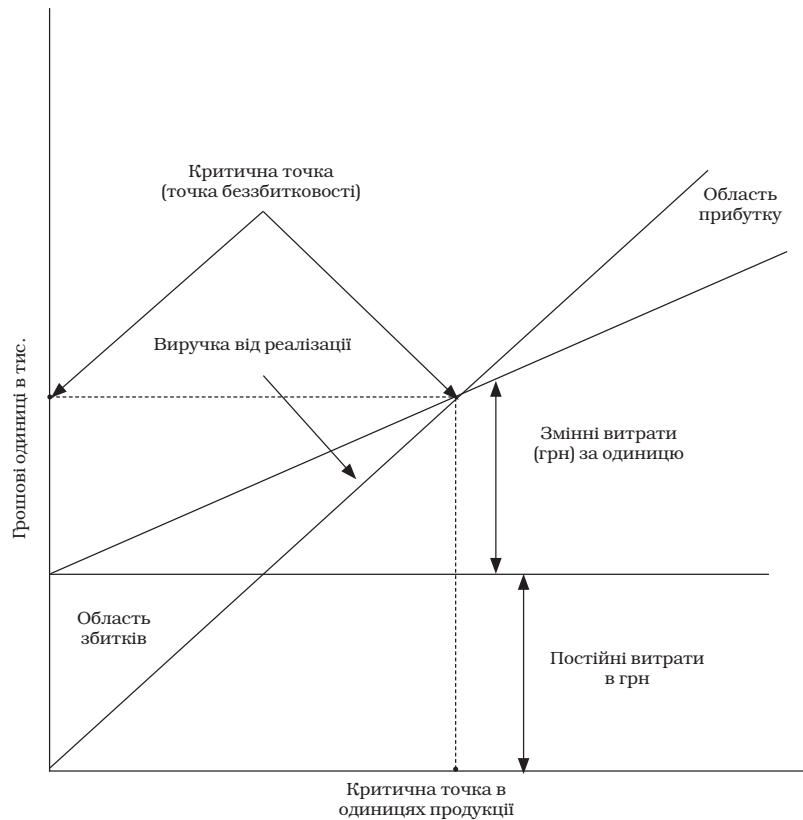


Рис. 22.7. Графік беззбитковості підприємства

Оптимальна ціна

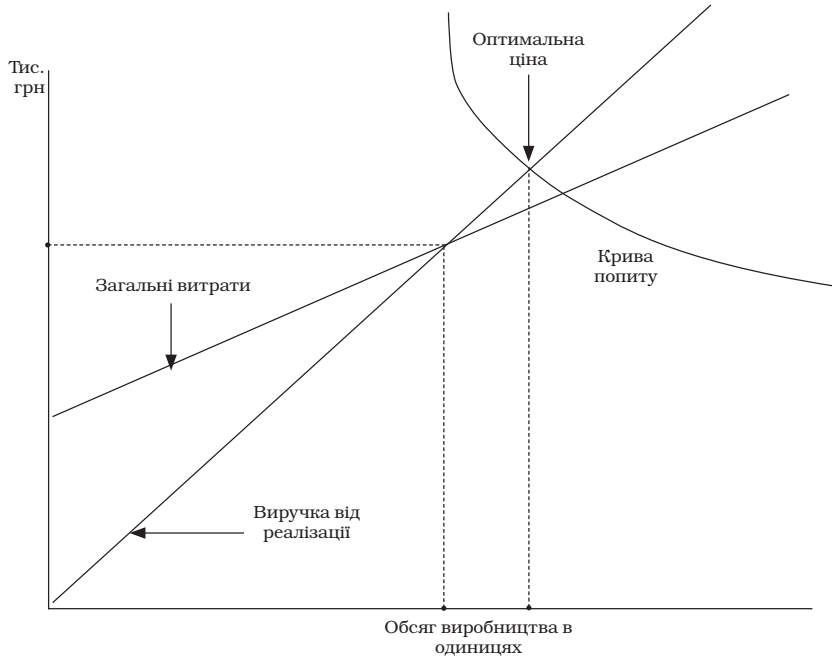


Рис. 22.8. Графічне визначення оптимальної ціни

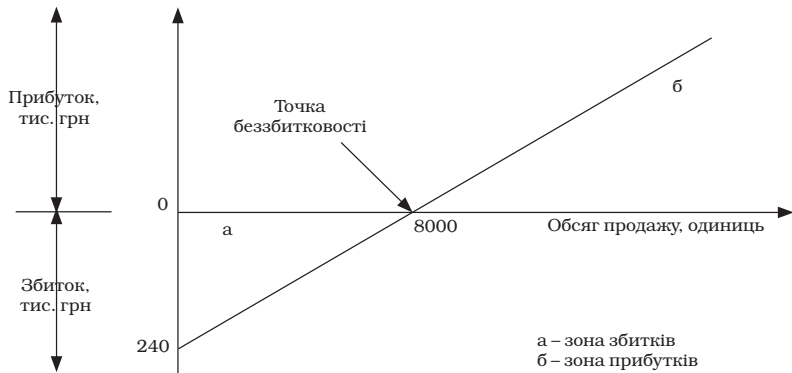


Рис. 22.9. Графік взаємозв'язку «обсяг-прибуток»

Оптимальна ціна

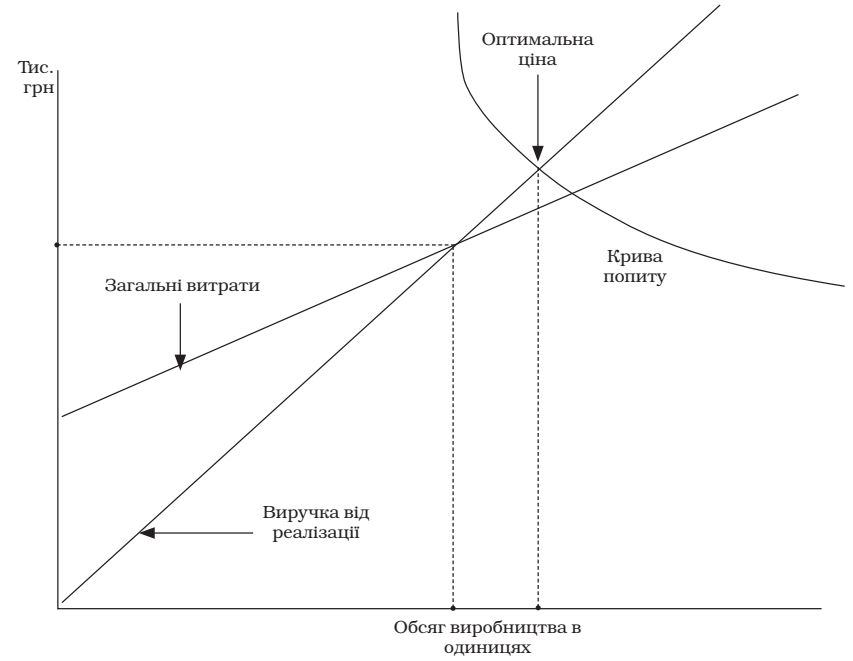


Рис. 22.8. Графічне визначення оптимальної ціни

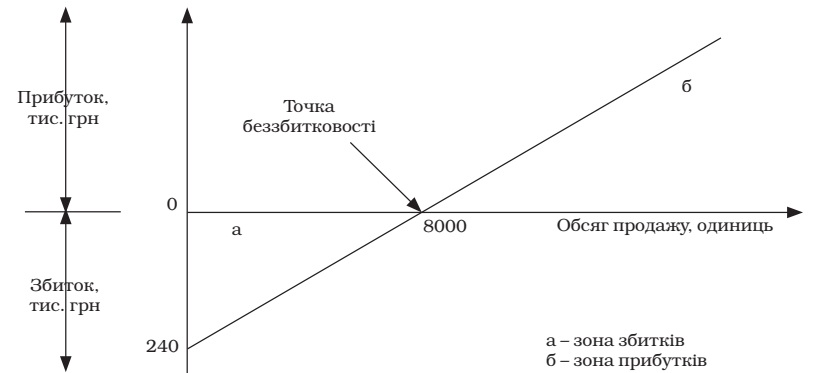


Рис. 22.9. Графік взаємозв'язку «обсяг-прибуток»

**Графік
маржинального
доходу**

На відміну від графіка беззбитковості, на графіку маржинального доходу спочатку проводиться лінія змінних витрат, до якої потім додаються постійні витрати. Це за-

безпечує можливість ілюстрації величини маржинального доходу, зона якого знаходиться між лініями доходу від реалізації та змінних витрат.

На графіку добре видно, що маржинальний дохід зростає в міру зростання обсягу продажу.

На відміну від графіка беззбитковості, на цьому графіку спочатку проводять лінію змінних витрат, до яких потім додають постійні витрати. Це вможливує ілюстрацію величини маржинального доходу, зона якого розташована між лініями доходу від продажу та змінних витрат.

На графіку добре видно, що маржинальний дохід зростає мірою зростання обсягу продажу. За обсяг реалізації 8000 одиниць (точка беззбитковості) маржинальний дохід дорівнює постійним витратам, а в разі подальшого зростання продажу забезпечує отримання і збільшення прибутку.

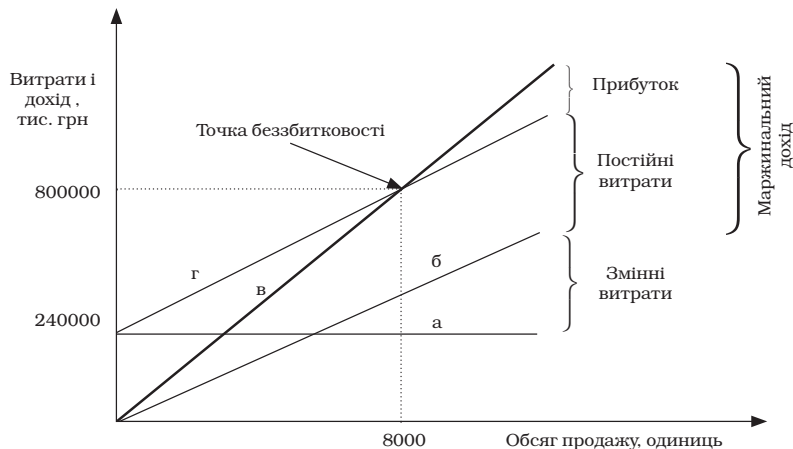


Рис. 22.10. Графік маржинального доходу

**Графік
маржинального
доходу**

На відміну від графіка беззбитковості, на графіку маржинального доходу спочатку проводиться лінія змінних витрат, до якої потім додаються постійні витрати. Це за-

безпечує можливість ілюстрації величини маржинального доходу, зона якого знаходиться між лініями доходу від реалізації та змінних витрат.

На графіку добре видно, що маржинальний дохід зростає в міру зростання обсягу продажу.

На відміну від графіка беззбитковості, на цьому графіку спочатку проводять лінію змінних витрат, до яких потім додають постійні витрати. Це вможливує ілюстрацію величини маржинального доходу, зона якого розташована між лініями доходу від продажу та змінних витрат.

На графіку добре видно, що маржинальний дохід зростає мірою зростання обсягу продажу. За обсяг реалізації 8000 одиниць (точка беззбитковості) маржинальний дохід дорівнює постійним витратам, а в разі подальшого зростання продажу забезпечує отримання і збільшення прибутку.

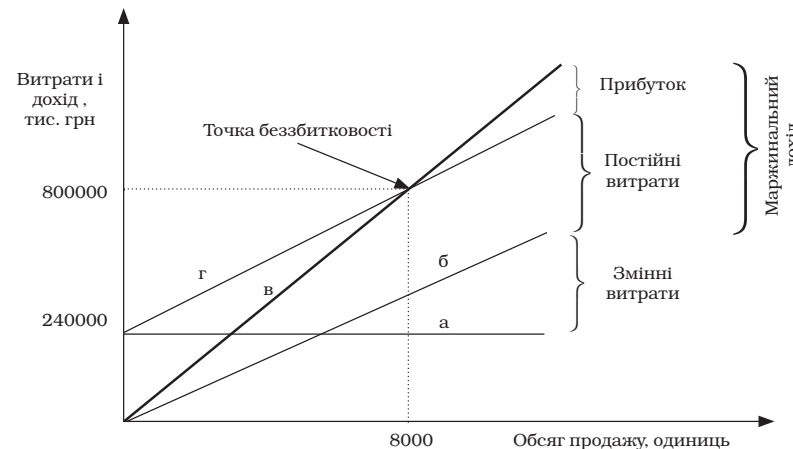


Рис. 22.10. Графік маржинального доходу

22.6. Аналіз взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток» за умов асортиментності продукції (багатопродуктового виробництва)

Досі було розглянуто методику аналізу взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток» на прикладі підприємств, які займаються виготовленням та реалізацією лише одного виду продукції. Проте практичний досвід свідчить про різноманітність номенклатурних одиниць та асортиментних груп різних видів продукції, а також досить часто надаються супутні послуги, пов'язані з таким продажем продукції. У таких випадках аналіз ускладнюється і ґрунтується на комбінації продажу.

Комбінація продажу (Sales Mix) – співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу; це відносна комбінація продуктів в обсязі реалізації фірми. Це співвідношення можна визначити у відсотках або у пропорції виробів.

І хоч концептуальна складність CVP-аналізу в умовах асортиментності продукції підвищується, сам аналіз досить простий. Формули, що використовувались в умовах виробництва одного продукту, можуть бути адаптовані для виробництва кількох видів продуктів.

Для визначення точки беззбитковості кожного виду продукції необхідно визначити величину маржинального доходу на одну умовну одиницю.

Середньозважений маржинальний дохід (Weighted Average Contribution Margin) – сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації продажу їх.

Тобто:

$$WCM = \sum XM_i \cdot \Sigma M_i, \quad (22.19)$$

де WCM – середньозважений маржинальний дохід;
 CM_i – маржинальний дохід на одиницю i -го виробу;
 SM_i – комбінація продажу (або вид продукції).

Розглянутий підхід до аналізу взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток» за умов асортименту передбачає, що всі постійні ви-

22.6. Аналіз взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток» за умов асортиментності продукції (багатопродуктового виробництва)

Досі було розглянуто методику аналізу взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток» на прикладі підприємств, які займаються виготовленням та реалізацією лише одного виду продукції. Проте практичний досвід свідчить про різноманітність номенклатурних одиниць та асортиментних груп різних видів продукції, а також досить часто надаються супутні послуги, пов'язані з таким продажем продукції. У таких випадках аналіз ускладнюється і ґрунтується на комбінації продажу.

Комбінація продажу (Sales Mix) – співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу; це відносна комбінація продуктів в обсязі реалізації фірми. Це співвідношення можна визначити у відсотках або у пропорції виробів.

І хоч концептуальна складність CVP-аналізу в умовах асортиментності продукції підвищується, сам аналіз досить простий. Формули, що використовувались в умовах виробництва одного продукту, можуть бути адаптовані для виробництва кількох видів продуктів.

Для визначення точки беззбитковості кожного виду продукції необхідно визначити величину маржинального доходу на одну умовну одиницю.

Середньозважений маржинальний дохід (Weighted Average Contribution Margin) – сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації продажу їх.

Тобто:

$$WCM = \sum XM_i \cdot \Sigma M_i, \quad (22.19)$$

де WCM – середньозважений маржинальний дохід;
 CM_i – маржинальний дохід на одиницю i -го виробу;
 SM_i – комбінація продажу (або вид продукції).

Розглянутий підхід до аналізу взаємозв'язку «витрати—обсяг—прибуток» за умов асортименту передбачає, що всі постійні ви-

трати є непрямими щодо конкретних видів продукції. На практиці більшість постійних витрат мають саме такий характер. Але якщо окремі види постійних витрат (наприклад, амортизація спеціального устаткування) пов'язані з виробництвом певного виду продукції, то слід застосовувати аналіз щодо кожної окремої виробничої лінії, а не для виробництва в цілому.

22.7. Аналіз чутливості прибутку

Досить важливо пам'ятати про наявність інших факторів, що впливають на прибуток. Мова іде про аналіз чутливості прибутку до зміни інших параметрів діяльності.

Аналіз чутливості – це визначення впливу зміни витрат, ціни реалізації та обсягу реалізації на прибуток.

Для визначення впливу на очікуваний прибуток зміни конкретного обсягу реалізації можна використати коефіцієнт маржинального доходу, запас міцності та показник операційного важеля.

Визначення впливу зміни обсягу реалізації на прибуток за допомогою коефіцієнта маржинального доходу здійснюється за допомогою формули:

$$\Delta\P = \Delta Q \cdot K_{мд}, \quad (22.20)$$

де $\Delta\P$ – зміна прибутку;

ΔQ – зміна обсягу продажу;

$K_{мд}$ – коефіцієнт маржинального доходу.

Іншим методом є використання показника запасу міцності – величина, на яку фактичний (запланований) обсяг реалізації перевищує беззбитковий обсяг продажу.

$$ЗМ = P - ТБ, \quad (22.21)$$

де $ЗМ$ – запас міцності;

P – обсяг реалізації (натуральний показник або вартісний);

$ТБ$ – точка беззбитковості (натуральний показник або вартісний).

трати є непрямими щодо конкретних видів продукції. На практиці більшість постійних витрат мають саме такий характер. Але якщо окремі види постійних витрат (наприклад, амортизація спеціального устаткування) пов'язані з виробництвом певного виду продукції, то слід застосовувати аналіз щодо кожної окремої виробничої лінії, а не для виробництва в цілому.

22.7. Аналіз чутливості прибутку

Досить важливо пам'ятати про наявність інших факторів, що впливають на прибуток. Мова іде про аналіз чутливості прибутку до зміни інших параметрів діяльності.

Аналіз чутливості – це визначення впливу зміни витрат, ціни реалізації та обсягу реалізації на прибуток.

Для визначення впливу на очікуваний прибуток зміни конкретного обсягу реалізації можна використати коефіцієнт маржинального доходу, запас міцності та показник операційного важеля.

Визначення впливу зміни обсягу реалізації на прибуток за допомогою коефіцієнта маржинального доходу здійснюється за допомогою формули:

$$\Delta\P = \Delta Q \cdot K_{мд}, \quad (22.20)$$

де $\Delta\P$ – зміна прибутку;

ΔQ – зміна обсягу продажу;

$K_{мд}$ – коефіцієнт маржинального доходу.

Іншим методом є використання показника запасу міцності – величина, на яку фактичний (запланований) обсяг реалізації перевищує беззбитковий обсяг продажу.

$$ЗМ = P - ТБ, \quad (22.21)$$

де $ЗМ$ – запас міцності;

P – обсяг реалізації (натуральний показник або вартісний);

$ТБ$ – точка беззбитковості (натуральний показник або вартісний).

Запас міцності відображає граничну величину можливого зниження обсягу реалізації без ризику зазнати збитків і утримати позиції на ринку.

Показник запасу міцності можна також використати для визначення суми операційного прибутку:

$$ОП = ЗМ \cdot КМД, \quad (22.22)$$

де ОП – операційний прибуток.

Поряд із абсолютним значенням показника запасу міцності використовують також *коефіцієнт запасу міцності* – співвідношення запасу міцності та фактичного (планового) обсягу реалізації:

$$K_{ЗМ} = \frac{ЗМ}{P} \quad (22.23)$$

де $K_{ЗМ}$ – коефіцієнт запасу міцності.

Коефіцієнт запасу міцності є вимірником ризику нерентабельності роботи підприємства, значення якого лежить в межах $\infty \leftarrow K_{ЗМ} \rightarrow 1$. Чим більше значення має цей коефіцієнт, тим менше ймовірність того, що підприємство зазнає збитків у разі зменшення обсягу реалізації.

У процесі діяльності підприємство несе певну суму постійних витрат незалежно від виробничої діяльності, які називають постійними. В процесі безпосереднього виробництва здійснюється безпосереднє використання ресурсів, а витрати називають змінними. Відповідно, *структура витрат* – співвідношення постійних та змінних витрат підприємства. Більша питома вага постійних витрат у структурі витрат підприємства забезпечує більший вплив на прибуток за зміни обсягу реалізації.

Міру використання постійних витрат у структурі витрат підприємства називають *операційним важелем*. Це співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу реалізації. Тому операційний важіль більший у підприємств, які мають більшу питому вагу постійних витрат і, як результат, більший коефіцієнт маржинального доходу.

Кількісним показником операційного важеля є його фактор, який розраховується за наступною формулою:

Запас міцності відображає граничну величину можливого зниження обсягу реалізації без ризику зазнати збитків і утримати позиції на ринку.

Показник запасу міцності можна також використати для визначення суми операційного прибутку:

$$ОП = ЗМ \cdot КМД, \quad (22.22)$$

де ОП – операційний прибуток.

Поряд із абсолютним значенням показника запасу міцності використовують також *коефіцієнт запасу міцності* – співвідношення запасу міцності та фактичного (планового) обсягу реалізації:

$$K_{ЗМ} = \frac{ЗМ}{P} \quad (22.23)$$

де $K_{ЗМ}$ – коефіцієнт запасу міцності.

Коефіцієнт запасу міцності є вимірником ризику нерентабельності роботи підприємства, значення якого лежить в межах $\infty \leftarrow K_{ЗМ} \rightarrow 1$. Чим більше значення має цей коефіцієнт, тим менше ймовірність того, що підприємство зазнає збитків у разі зменшення обсягу реалізації.

У процесі діяльності підприємство несе певну суму постійних витрат незалежно від виробничої діяльності, які називають постійними. В процесі безпосереднього виробництва здійснюється безпосереднє використання ресурсів, а витрати називають змінними. Відповідно, *структура витрат* – співвідношення постійних та змінних витрат підприємства. Більша питома вага постійних витрат у структурі витрат підприємства забезпечує більший вплив на прибуток за зміни обсягу реалізації.

Міру використання постійних витрат у структурі витрат підприємства називають *операційним важелем*. Це співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу реалізації. Тому операційний важіль більший у підприємств, які мають більшу питому вагу постійних витрат і, як результат, більший коефіцієнт маржинального доходу.

Кількісним показником операційного важеля є його фактор, який розраховується за наступною формулою:

$$\Phi_{OB} = \frac{MD}{П}, \quad (22.24)$$

де Φ_{OB} – фактор операційного важеля.

Фактор операційного важеля визначає відсоток зміни прибутку за певного відсотка зміни обсягу реалізації.

$$\Delta P, \% \cdot \Phi_{OB} = \Delta П, \% \quad (22.25)$$

де $\Delta P, \%$ – відсоток зміни реалізації;

$\Delta П, \%$ – відсоток зміни прибутку.

Нами було розглянуто вплив на прибуток лише фактора обсягу реалізації. Коефіцієнт маржинального доходу, запас міцності й операційний важіль – важливі індикатори реагування прибутку на зміну обсягу реалізації. Але вони не дають відповіді на питання, як зміниться прибуток у разі зміни витрат, ціни та обсягу. Такий комбінований вплив зміни витрат, ціни та обсягу реалізації на прибуток підприємства можна визначити шляхом порівняльного звіту про прибуток, диференціального аналізу (передбачає вивчення лише тих показників, що змінюються під впливом прийнятого рішення, тобто вивчення суто релевантних даних) та маржинального аналізу (порівняння досягнутої величини маржинального доходу з маржинальним доходом, перерахованим з огляду на прогнозовані зміни).

Контрольні запитання

1. Вкажіть послідовність розрахунку маржинального доходу (прибутку).
2. Які графічні методи аналізу вам відомі? У чому полягають їх відмінності.
3. Вкажіть основні умови під час аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» для багатопродуктового (асортиментного) виробництва.
4. Назвіть основні припущення, які є обов'язковими в аналізі взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».

$$\Phi_{OB} = \frac{MD}{П}, \quad (22.24)$$

де Φ_{OB} – фактор операційного важеля.

Фактор операційного важеля визначає відсоток зміни прибутку за певного відсотка зміни обсягу реалізації.

$$\Delta P, \% \cdot \Phi_{OB} = \Delta П, \% \quad (22.25)$$

де $\Delta P, \%$ – відсоток зміни реалізації;

$\Delta П, \%$ – відсоток зміни прибутку.

Нами було розглянуто вплив на прибуток лише фактора обсягу реалізації. Коефіцієнт маржинального доходу, запас міцності й операційний важіль – важливі індикатори реагування прибутку на зміну обсягу реалізації. Але вони не дають відповіді на питання, як зміниться прибуток у разі зміни витрат, ціни та обсягу. Такий комбінований вплив зміни витрат, ціни та обсягу реалізації на прибуток підприємства можна визначити шляхом порівняльного звіту про прибуток, диференціального аналізу (передбачає вивчення лише тих показників, що змінюються під впливом прийнятого рішення, тобто вивчення суто релевантних даних) та маржинального аналізу (порівняння досягнутої величини маржинального доходу з маржинальним доходом, перерахованим з огляду на прогнозовані зміни).

Контрольні запитання

1. Вкажіть послідовність розрахунку маржинального доходу (прибутку).
2. Які графічні методи аналізу вам відомі? У чому полягають їх відмінності.
3. Вкажіть основні умови під час аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» для багатопродуктового (асортиментного) виробництва.
4. Назвіть основні припущення, які є обов'язковими в аналізі взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».

Дискусійні питання

1. Як можна застосувати CVP-аналіз для управлінського планування?
2. Пояснити, чому маржинальний прибуток на одиницю стає прибутком на одиницю за точкою беззбитковості.
3. У чому полягає необхідність проведення аналізу точки беззбитковості (критичної точки) у натуральних та вартісних показниках?
4. Який із вивчених методів аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток», на вашу думку, є оптимальним для підприємств різних форм власності та виду діяльності, які займаються плануванням?

Теми рефератів

1. Точка беззбитковості в системі різних методів аналізу.
2. Застосування графічних методів аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».
3. Вплив методів калькулювання на аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».

Дискусійні питання

1. Як можна застосувати CVP-аналіз для управлінського планування?
2. Пояснити, чому маржинальний прибуток на одиницю стає прибутком на одиницю за точкою беззбитковості.
3. У чому полягає необхідність проведення аналізу точки беззбитковості (критичної точки) у натуральних та вартісних показниках?
4. Який із вивчених методів аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток», на вашу думку, є оптимальним для підприємств різних форм власності та виду діяльності, які займаються плануванням?

Теми рефератів

1. Точка беззбитковості в системі різних методів аналізу.
2. Застосування графічних методів аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».
3. Вплив методів калькулювання на аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток».

ТЕМА 23

АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Питання до розгляду

- 23.1. Загальна характеристика управлінських рішень.
- 23.2. Поняття релевантності інформації.
 - 23.2.1. Перше правило релевантності.
 - 23.2.3. Друге правило релевантності.
- 23.3. Оптимальне використання ресурсів в умовах обмеження.
 - 23.3.1. Аналіз за наявності одного обмеження.
 - 23.3.2. Аналіз при двох обмеженнях.
 - 23.3.3. Аналіз при трьох і більше обмеженнях.

Ключові терміни і поняття: диференційний аналіз, диференційні витрати, диференційні доходи, маржинальний дохід на одиницю обмежуючого чинника, обмеження, релевантні доходи і витрати, релевантна інформація, релевантний підхід, рішення щодо спеціального замовлення, рішення щодо розширення чи скорочення діяльності, рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні, рішення щодо визначення асортименту продукції з врахуванням фактора обмеженості, рішення щодо ціноутворення, приростний аналіз.

Після вивчення матеріалу теми 23 студент повинен знати

- альтернативні варіанти прийняття управлінських рішень;
- значення релевантності інформації;
- види альтернативних варіантів прийняття управлінських рішень.

ТЕМА 23

АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Питання до розгляду

- 23.1. Загальна характеристика управлінських рішень.
- 23.2. Поняття релевантності інформації.
 - 23.2.1. Перше правило релевантності.
 - 23.2.3. Друге правило релевантності.
- 23.3. Оптимальне використання ресурсів в умовах обмеження.
 - 23.3.1. Аналіз за наявності одного обмеження.
 - 23.3.2. Аналіз при двох обмеженнях.
 - 23.3.3. Аналіз при трьох і більше обмеженнях.

Ключові терміни і поняття: диференційний аналіз, диференційні витрати, диференційні доходи, маржинальний дохід на одиницю обмежуючого чинника, обмеження, релевантні доходи і витрати, релевантна інформація, релевантний підхід, рішення щодо спеціального замовлення, рішення щодо розширення чи скорочення діяльності, рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні, рішення щодо визначення асортименту продукції з врахуванням фактора обмеженості, рішення щодо ціноутворення, приростний аналіз.

Після вивчення матеріалу теми 23 студент повинен знати

- альтернативні варіанти прийняття управлінських рішень;
- значення релевантності інформації;
- види альтернативних варіантів прийняття управлінських рішень.

Після вивчення матеріалу теми 23 студент повинен вміти

- обирати релевантну інформацію для різних типів операційних рішень;
- обрати оптимальну структуру випуску продукції за наявності обмеження на один із ресурсів;
- визначати ціну продукції, використовуючи різні методи ціноутворення.

23.1. Загальна характеристика управлінських рішень

В процесі господарської діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта керівництву останнього доводиться приймати певні рішення, що стосуються його поточної діяльності. Класифікація поточних управлінських рішень представлена на рис. 23.1. В практиці найбільш поширеними є:

- рішення щодо спеціального замовлення;
- рішення щодо розширення чи скорочення діяльності;
- рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні;
- рішення щодо методу визначення ціни продукту (послуги).

Рішення щодо спеціального замовлення – рішення про прийняття або відмову від одноразового замовлення на виготовлення продукції (надання послуг), яке передбачає використання вільних виробничих потужностей підприємства, але ціна, за яку вироблена при цьому продукція (виконані послуги) буде реалізована, є нижча за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва цієї продукції (виконання послуг).

Рішення щодо розширення чи скорочення діяльності передбачає вибір окремого сегмента діяльності та проведення аналізу щодо доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності. Сегментом може виступати продукція, тип замовника, географічний район або інший елемент діяльності підприємства.

Рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні передбачає встановлення більш вигідних умов діяльності підприємства та визначенні величини можливої економії витрат.

Після вивчення матеріалу теми 23 студент повинен вміти

- обирати релевантну інформацію для різних типів операційних рішень;
- обрати оптимальну структуру випуску продукції за наявності обмеження на один із ресурсів;
- визначати ціну продукції, використовуючи різні методи ціноутворення.

23.1. Загальна характеристика управлінських рішень

В процесі господарської діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта керівництву останнього доводиться приймати певні рішення, що стосуються його поточної діяльності. Класифікація поточних управлінських рішень представлена на рис. 23.1. В практиці найбільш поширеними є:

- рішення щодо спеціального замовлення;
- рішення щодо розширення чи скорочення діяльності;
- рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні;
- рішення щодо методу визначення ціни продукту (послуги).

Рішення щодо спеціального замовлення – рішення про прийняття або відмову від одноразового замовлення на виготовлення продукції (надання послуг), яке передбачає використання вільних виробничих потужностей підприємства, але ціна, за яку вироблена при цьому продукція (виконані послуги) буде реалізована, є нижча за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва цієї продукції (виконання послуг).

Рішення щодо розширення чи скорочення діяльності передбачає вибір окремого сегмента діяльності та проведення аналізу щодо доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності. Сегментом може виступати продукція, тип замовника, географічний район або інший елемент діяльності підприємства.

Рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні передбачає встановлення більш вигідних умов діяльності підприємства та визначенні величини можливої економії витрат.

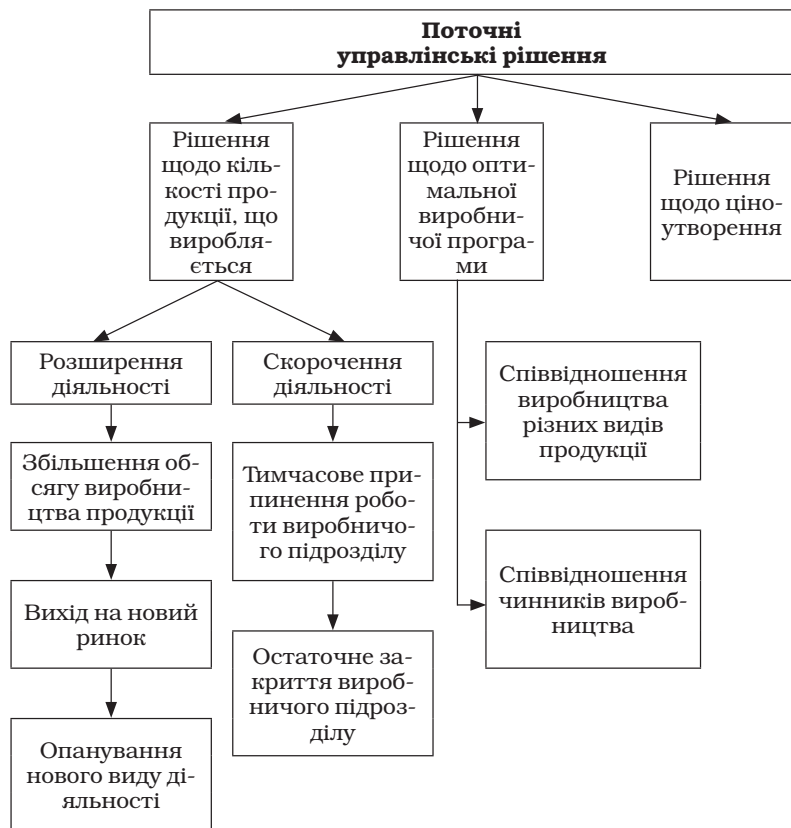


Рис. 23.1. Класифікація поточних управлінських рішень

Рішення щодо ціноутворення – одна із необхідних умов здійснення підприємницької діяльності, так як ціноутворення безпосередньо впливає на прибутковість бізнесу. Тому одним з основних питань управління діяльністю підприємства є встановлення ціни, яка б забезпечила задовільний рівень рентабельності.

Всі управлінські рішення класифікують за наступними критеріями:

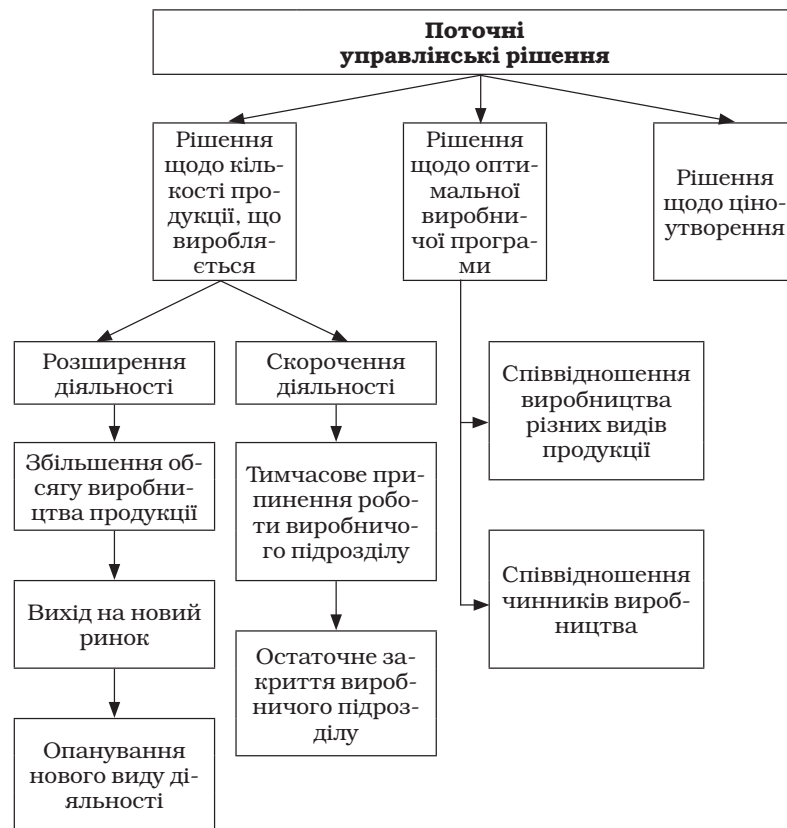


Рис. 23.1. Класифікація поточних управлінських рішень

Рішення щодо ціноутворення – одна із необхідних умов здійснення підприємницької діяльності, так як ціноутворення безпосередньо впливає на прибутковість бізнесу. Тому одним з основних питань управління діяльністю підприємства є встановлення ціни, яка б забезпечила задовільний рівень рентабельності.

Всі управлінські рішення класифікують за наступними критеріями:

- за способом прийняття:
 - усні;
 - письмові;
- за суб'єктами прийняття:
 - індивідуальні;
 - колективні;
- за джерелом виникнення:
 - ініціативні;
 - за призначенням;
- за методами розробки рішень:
 - кількісні;
 - евристичні;
- за цільовою спрямованістю:
 - одноцільові;
 - багатоцільові;
- за періодом вирішення:
 - поточні;
 - довгострокові.

З метою прийняття оптимального рішення щодо поставленої проблеми керівництво підприємства повинно розглянути принаймні два альтернативних варіанти вирішення і зробити між ними вибір на підставі аналізу доходів та витрат, пов'язаних з кожним із них. Ухвалення поточних рішень побудоване на концепції диференційного аналізу. *Диференційний аналіз* – це процес оцінки наслідків упровадження тієї чи іншої альтернативи. Такий підхід передбачає виділення диференційних доходів та диференційних витрат, тобто таких показників, величина яких за певних умов може відрізнятися від тієї величини, яка виникла б за інших умов. Диференційні доходи являють собою додаткові доходи, отримані внаслідок зростання обсягу продажу.

Диференційні витрати – це додаткові витрати, що пов'язані з додатковим виготовленням або реалізацією продукції. *Диференційні доходи* – це додаткові доходи, отримані внаслідок зростання обсягу продажу.

При проведенні диференційного аналізу до уваги приймаються всі витрати (як змінні, так і постійні), що змінюються під впливом конкретного рішення. Отже, диференційні дані являють собою різницю між альтернативними рішеннями. Зазначений підхід спрямований на виокремлення та оцінку серед усіх даних тільки релевантних показників.

- за способом прийняття:
 - усні;
 - письмові;
- за суб'єктами прийняття:
 - індивідуальні;
 - колективні;
- за джерелом виникнення:
 - ініціативні;
 - за призначенням;
- за методами розробки рішень:
 - кількісні;
 - евристичні;
- за цільовою спрямованістю:
 - одноцільові;
 - багатоцільові;
- за періодом вирішення:
 - поточні;
 - довгострокові.

З метою прийняття оптимального рішення щодо поставленої проблеми керівництво підприємства повинно розглянути принаймні два альтернативних варіанти вирішення і зробити між ними вибір на підставі аналізу доходів та витрат, пов'язаних з кожним із них. Ухвалення поточних рішень побудоване на концепції диференційного аналізу. *Диференційний аналіз* – це процес оцінки наслідків упровадження тієї чи іншої альтернативи. Такий підхід передбачає виділення диференційних доходів та диференційних витрат, тобто таких показників, величина яких за певних умов може відрізнятися від тієї величини, яка виникла б за інших умов. Диференційні доходи являють собою додаткові доходи, отримані внаслідок зростання обсягу продажу.

Диференційні витрати – це додаткові витрати, що пов'язані з додатковим виготовленням або реалізацією продукції. *Диференційні доходи* – це додаткові доходи, отримані внаслідок зростання обсягу продажу.

При проведенні диференційного аналізу до уваги приймаються всі витрати (як змінні, так і постійні), що змінюються під впливом конкретного рішення. Отже, диференційні дані являють собою різницю між альтернативними рішеннями. Зазначений підхід спрямований на виокремлення та оцінку серед усіх даних тільки релевантних показників.

23.2. Поняття релевантності інформації

Релевантна інформація важлива для прийняття управлінських рішень тому, що вона містить дані, які слід використовувати для розрахунків при підготовці інформації для менеджерів. Нерелевантна інформація – це несуттєві, надлишкові дані про витрати та доходи. Використання нерелевантної інформації може призвести до таких наслідків:

- 1) прийняття помилкового рішення в результаті викривлення інформації, яка описує проблемну ситуацію, щодо якої слід прийняти рішення;
- 2) зниження оперативності та підвищення трудомісткості процесу прийняття рішення, тобто відсутнє викривлення інформації, хоча керівник отримує зайву інформацію, яка збільшує час прийняття рішення.

Залежно від реагування витрат та доходів на прийняття управлінських рішень їх поділяють на релевантні та нерелевантні. (рис. 9.2).

Релевантні витрати і доходи – це очікувані в майбутньому витрати та доходи, які відрізняються відповідно до альтернативних варіантів.

Отже, фактичні дані не є релевантними і не є корисними при прийнятті рішення. Така інформація не потребує розгляду при обговоренні альтернативних варіантів. Проте дані минулих періодів щодо витрат необхідні як основна база для планування величини та поведінки майбутніх витрат.

Релевантний підхід – зосередження уваги лише на релевантній інформації в процесі прийняття управлінського рішення, що при значному обсязі інформації дозволяє полегшити та прискорити процес прийняття найкращого рішення.

23.2. Поняття релевантності інформації

Релевантна інформація важлива для прийняття управлінських рішень тому, що вона містить дані, які слід використовувати для розрахунків при підготовці інформації для менеджерів. Нерелевантна інформація – це несуттєві, надлишкові дані про витрати та доходи. Використання нерелевантної інформації може призвести до таких наслідків:

- 1) прийняття помилкового рішення в результаті викривлення інформації, яка описує проблемну ситуацію, щодо якої слід прийняти рішення;
- 2) зниження оперативності та підвищення трудомісткості процесу прийняття рішення, тобто відсутнє викривлення інформації, хоча керівник отримує зайву інформацію, яка збільшує час прийняття рішення.

Залежно від реагування витрат та доходів на прийняття управлінських рішень їх поділяють на релевантні та нерелевантні. (рис. 9.2).

Релевантні витрати і доходи – це очікувані в майбутньому витрати та доходи, які відрізняються відповідно до альтернативних варіантів.

Отже, фактичні дані не є релевантними і не є корисними при прийнятті рішення. Така інформація не потребує розгляду при обговоренні альтернативних варіантів. Проте дані минулих періодів щодо витрат необхідні як основна база для планування величини та поведінки майбутніх витрат.

Релевантний підхід – зосередження уваги лише на релевантній інформації в процесі прийняття управлінського рішення, що при значному обсязі інформації дозволяє полегшити та прискорити процес прийняття найкращого рішення.

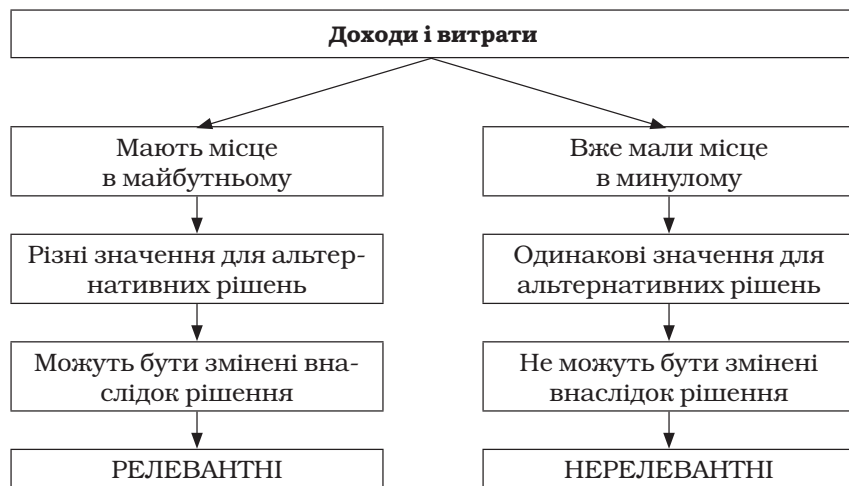


Рис. 23.2. Критерії релевантності

23.2.1. Перше правило релевантності

Інформація для керівництва повинна забезпечувати правильне рішення. Це є головною ознакою якості інформації для керівництва.

Приклад. Підприємство з виробництва хлібобулочних виробів реалізує продукцію через розвинену сітку торговельних точок. Після підвищення цін на деякі складові керівник, спираючись на інтуїцію, передбачає, що частина продукції стала збитковою. Він просить проаналізувати витрати та виручку від реалізації.

Бухгалтер, який отримав це завдання, представив дані про виручку від реалізації продукції за період та всі витрати. Він відніс всі виробничі та адміністративні витрати до витрат на виробництво продукції, для того щоб обчислити дохід за кожним видом продукції. Результати розрахунків показали, що продукт «Рогалики з маком» були реалізовані у збиток. Керівник приймає рішення про припинення виробництва цього виду продукції.

Однак після цього прибуток фірми знизився, так як зменшення виручки від реалізації не потягло за собою пропорційного зменшення витрат. Частина постійних виробничих та адміністративних витрат залишились на попередньому рівні. В дано-

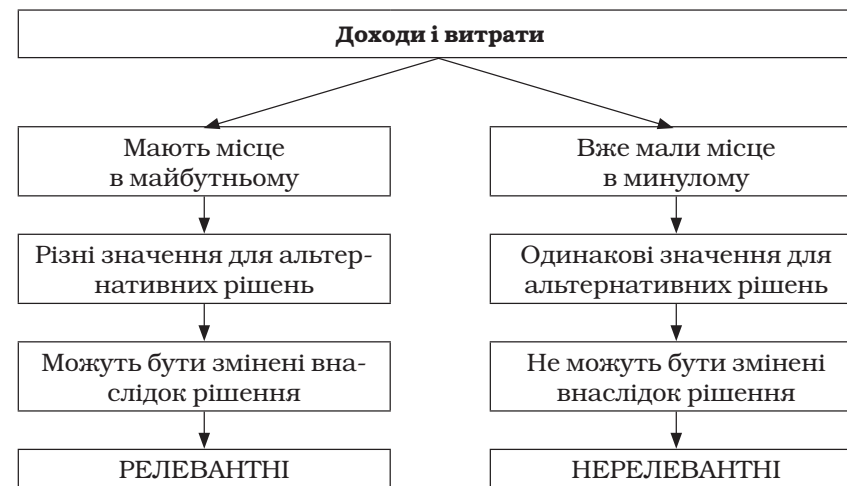


Рис. 23.2. Критерії релевантності

23.2.1. Перше правило релевантності

Інформація для керівництва повинна забезпечувати правильне рішення. Це є головною ознакою якості інформації для керівництва.

Приклад. Підприємство з виробництва хлібобулочних виробів реалізує продукцію через розвинену сітку торговельних точок. Після підвищення цін на деякі складові керівник, спираючись на інтуїцію, передбачає, що частина продукції стала збитковою. Він просить проаналізувати витрати та виручку від реалізації.

Бухгалтер, який отримав це завдання, представив дані про виручку від реалізації продукції за період та всі витрати. Він відніс всі виробничі та адміністративні витрати до витрат на виробництво продукції, для того щоб обчислити дохід за кожним видом продукції. Результати розрахунків показали, що продукт «Рогалики з маком» були реалізовані у збиток. Керівник приймає рішення про припинення виробництва цього виду продукції.

Однак після цього прибуток фірми знизився, так як зменшення виручки від реалізації не потягло за собою пропорційного зменшення витрат. Частина постійних виробничих та адміністративних витрат залишились на попередньому рівні. В дано-

му випадку була прийнята до уваги така нерелевантна інформація, як витрати на оренду торгових приміщень, витрати на утримання автотранспорту та заробітної плати адмінперсоналу. Релевантними в даному випадку є загальні показники: змінні витрати, обсяг продажу (виручка від реалізації), маржинальний дохід. Релевантними також можуть бути питомі витрати та доходи: ціна одиниці продукції, питома вага змінних витрат на одиницю продукції, маржинальний дохід на одиницю продукції. Релевантність витрат добре прослідковується при аналізі «витрат минулого періоду», що виникли в результаті раніше прийнятих рішень.

23.2.2. Друге правило релевантності

Інформація для керівництва повинна бути представлена у зручному для сприйняття форматі та не повинна містити зайвої інформації.

Підвищити релевантність інформації для прийняття управлінських рішень можна за допомогою використання альтернативних (умовних) витрат. Наприклад, на підприємстві «Олдем» на початок періоду залишки сировини становили 1 100 одиниць за 120 грн за одиницю. Підприємство може реалізувати залишки за 210 грн за одиницю або за 100 грн за одиницю, утилізувати або виготовляти 2 види продукції.

Проводиться обговорення альтернативних варіантів, як найбільш вигідно використати складські запаси сировини: організувати виробництво продукції, реалізувати, утилізувати.

Переважно інформація подається керівництву у такому вигляді (табл. 23.1).

Таблиця 23.1

Дані для прийняття рішення (традиційна форма)

Показники	Виготовлення продукції		Реалізація сировини		Утилізація
	А	Б	1	2	
1	2	3	4	5	6
Обсяг реалізації	530	430	210	220	-
Витрати	210	230	-	-	-
Прибуток	320	200	210	220	-

му випадку була прийнята до уваги така нерелевантна інформація, як витрати на оренду торгових приміщень, витрати на утримання автотранспорту та заробітної плати адмінперсоналу. Релевантними в даному випадку є загальні показники: змінні витрати, обсяг продажу (виручка від реалізації), маржинальний дохід. Релевантними також можуть бути питомі витрати та доходи: ціна одиниці продукції, питома вага змінних витрат на одиницю продукції, маржинальний дохід на одиницю продукції. Релевантність витрат добре прослідковується при аналізі «витрат минулого періоду», що виникли в результаті раніше прийнятих рішень.

23.2.2. Друге правило релевантності

Інформація для керівництва повинна бути представлена у зручному для сприйняття форматі та не повинна містити зайвої інформації.

Підвищити релевантність інформації для прийняття управлінських рішень можна за допомогою використання альтернативних (умовних) витрат. Наприклад, на підприємстві «Олдем» на початок періоду залишки сировини становили 1 100 одиниць за 120 грн за одиницю. Підприємство може реалізувати залишки за 210 грн за одиницю або за 100 грн за одиницю, утилізувати або виготовляти 2 види продукції.

Проводиться обговорення альтернативних варіантів, як найбільш вигідно використати складські запаси сировини: організувати виробництво продукції, реалізувати, утилізувати.

Переважно інформація подається керівництву у такому вигляді (табл. 23.1).

Таблиця 23.1

Дані для прийняття рішення (традиційна форма)

Показники	Виготовлення продукції		Реалізація сировини		Утилізація
	А	Б	1	2	
1	2	3	4	5	6
Обсяг реалізації	530	430	210	220	-
Витрати	210	230	-	-	-
Прибуток	320	200	210	220	-

Альтернативні витрати видозмінять звітність так, що відразу буде видно, наскільки вигіднішим є виробництво тієї чи іншої продукції, ніж реалізація за кращим із альтернативних варіантів, або навпаки (табл. 23.2).

Таблиця 23.2

**Дані для прийняття рішення
(із використанням альтернативних витрат)**

Показники	Виготовлення продукції		Реалізація на сторону		Утилізація
	А	Б	1	2	
Обсяг реалізації	430	430	210	220	–
Витрати	210	230	–	–	–
Альтернативні витрати	210	210	–	–	–
Всього витрат	420	440	–	–	–
Прибуток	10	–10	–	–	–

23.3. Оптимальне використання ресурсів в умовах обмеження

Для оптимізації виробничої програми підприємства необхідно аналізувати не лише інформацію про витрати та їх поділ на постійні і змінні, а й зважати на інші фактори, що впливають на розмір прибутку.

Кожне підприємство у своїй діяльності постійно відчуває якийсь дефіцит, що обмежує його можливості. Це може бути недостатнє забезпечення матеріальними ресурсами (сировиною), виробничими потужностями, попитом на продукцію, чисельністю та кваліфікацією робочої сили, наявністю обігових коштів і т. ін.

Діючи в таких умовах, підприємство повинно обирати ті види діяльності, які є найвигіднішими за наявного дефіциту ресурсів, та забезпечити їх повне і ефективне використання.

Оптимальне використання обмежених дефіцитних ресурсів – це рішення, що забезпечує максимізацію прибутку в умовах наяв-

Альтернативні витрати видозмінять звітність так, що відразу буде видно, наскільки вигіднішим є виробництво тієї чи іншої продукції, ніж реалізація за кращим із альтернативних варіантів, або навпаки (табл. 23.2).

Таблиця 23.2

**Дані для прийняття рішення
(із використанням альтернативних витрат)**

Показники	Виготовлення продукції		Реалізація на сторону		Утилізація
	А	Б	1	2	
Обсяг реалізації	430	430	210	220	–
Витрати	210	230	–	–	–
Альтернативні витрати	210	210	–	–	–
Всього витрат	420	440	–	–	–
Прибуток	10	–10	–	–	–

23.3. Оптимальне використання ресурсів в умовах обмеження

Для оптимізації виробничої програми підприємства необхідно аналізувати не лише інформацію про витрати та їх поділ на постійні і змінні, а й зважати на інші фактори, що впливають на розмір прибутку.

Кожне підприємство у своїй діяльності постійно відчуває якийсь дефіцит, що обмежує його можливості. Це може бути недостатнє забезпечення матеріальними ресурсами (сировиною), виробничими потужностями, попитом на продукцію, чисельністю та кваліфікацією робочої сили, наявністю обігових коштів і т. ін.

Діючи в таких умовах, підприємство повинно обирати ті види діяльності, які є найвигіднішими за наявного дефіциту ресурсів, та забезпечити їх повне і ефективне використання.

Оптимальне використання обмежених дефіцитних ресурсів – це рішення, що забезпечує максимізацію прибутку в умовах наяв-

них обмежень. Аналіз для прийняття такого рішення залежить від кількості обмежень (рис. 23.4).

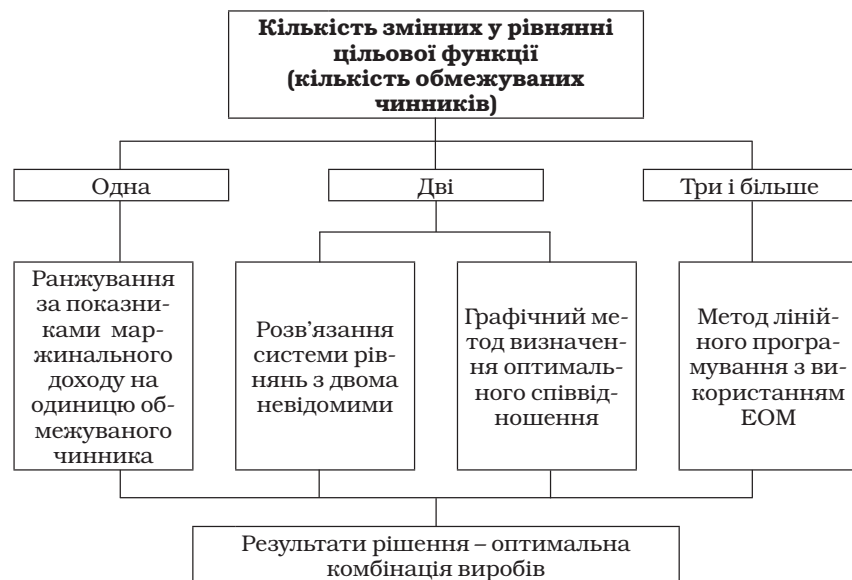


Рис. 23.4. Методи оптимізації виробництва при різній кількості обмежувальних факторів

них обмежень. Аналіз для прийняття такого рішення залежить від кількості обмежень (рис. 23.4).

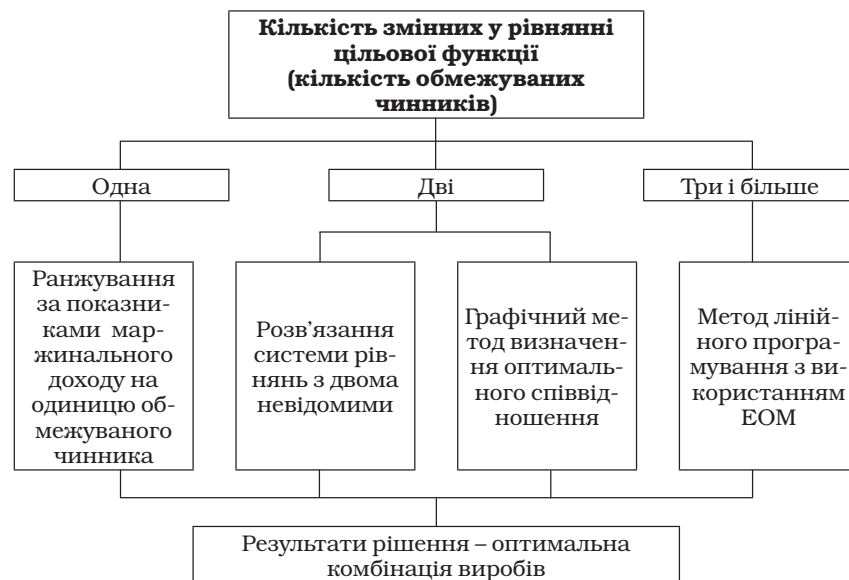


Рис. 23.4. Методи оптимізації виробництва при різній кількості обмежувальних факторів

23.3.1. Аналіз за наявності одного обмеження

Аналіз для прийняття оптимального рішення за наявності одного обмеження базується на показнику маржинального доходу на одиницю вимірювання обмежувального чинника (людино-годин, машино-годину, одиницю сировини, одиницю потужності тощо).

Формування оптимальної виробничої програми при цьому здійснюється поетапно:

- 1) визначення маржинального доходу на одиницю обмежувального чинника;
- 2) ранжування видів діяльності за рівнем дохідності, визначеним на першому етапі;

23.3.1. Аналіз за наявності одного обмеження

Аналіз для прийняття оптимального рішення за наявності одного обмеження базується на показнику маржинального доходу на одиницю вимірювання обмежувального чинника (людино-годин, машино-годину, одиницю сировини, одиницю потужності тощо).

Формування оптимальної виробничої програми при цьому здійснюється поетапно:

- 1) визначення маржинального доходу на одиницю обмежувального чинника;
- 2) ранжування видів діяльності за рівнем дохідності, визначеним на першому етапі;

3) визначення оптимальної програми діяльності з урахуванням обмежувального чинника.

Під час аналізу використання обмеженої кількості ресурсів необхідно також враховувати потреби мінімального забезпечення попиту з усіх видів продукції або дотримання обов'язкового асортименту.

23.3.2. Аналіз при двох обмеженнях

За наявності двох обмежень аналіз можна виконати шляхом побудови та розв'язання системи лінійних рівнянь з двома невідомими або графічним методом. Графічним методом подібні задачі розв'язують таким чином. Будується система координат, по осі x якої позначають один вид продукції (наприклад, А), а по осі y – другий (Б).

Потім розраховують максимально можливий обсяг виробництва за умови, що буде вироблятися лише один вид продукції. Ці величини і будуть координатами ліній обмеження, а координати точки їх перетину будуть характеризувати оптимальні обсяги виробництва окремих видів продукції.

23.3.3. Аналіз при трьох і більше

За наявності трьох і більше обмежень аналіз здійснюють за допомогою лінійного програмування. Лінійне програмування – це метод, що використовують для оптимізації виробничої діяльності шляхом розв'язання серії лінійних рівнянь.

Процес лінійного програмування проводять у такому порядку:

- складання рівняння цільової функції та рівнянь обмежень;
- розв'язання моделі симплексним методом або на ЕОМ з використанням стандартних програм оптимізації;
- аналіз одержаного рішення.

Для складання рівняння цільової функції необхідно визначитися зі змінними величинами (обсяги виробництва окремих видів продукції) та цільовою функцією, тобто метою, якої ми хочемо досягти (певна сума прибутку або сума маржинального доходу).

Розв'язання моделі, як правило, виконують на ЕОМ. У результаті отримують рівняння, параметри якого показують, скільки одиниць продукції кожного виду доцільно виробляти (x) та яку суму доходу це забезпечить.

3) визначення оптимальної програми діяльності з урахуванням обмежувального чинника.

Під час аналізу використання обмеженої кількості ресурсів необхідно також враховувати потреби мінімального забезпечення попиту з усіх видів продукції або дотримання обов'язкового асортименту.

23.3.2. Аналіз при двох обмеженнях

За наявності двох обмежень аналіз можна виконати шляхом побудови та розв'язання системи лінійних рівнянь з двома невідомими або графічним методом. Графічним методом подібні задачі розв'язують таким чином. Будується система координат, по осі x якої позначають один вид продукції (наприклад, А), а по осі y – другий (Б).

Потім розраховують максимально можливий обсяг виробництва за умови, що буде вироблятися лише один вид продукції. Ці величини і будуть координатами ліній обмеження, а координати точки їх перетину будуть характеризувати оптимальні обсяги виробництва окремих видів продукції.

23.3.3. Аналіз при трьох і більше

За наявності трьох і більше обмежень аналіз здійснюють за допомогою лінійного програмування. Лінійне програмування – це метод, що використовують для оптимізації виробничої діяльності шляхом розв'язання серії лінійних рівнянь.

Процес лінійного програмування проводять у такому порядку:

- складання рівняння цільової функції та рівнянь обмежень;
- розв'язання моделі симплексним методом або на ЕОМ з використанням стандартних програм оптимізації;
- аналіз одержаного рішення.

Для складання рівняння цільової функції необхідно визначитися зі змінними величинами (обсяги виробництва окремих видів продукції) та цільовою функцією, тобто метою, якої ми хочемо досягти (певна сума прибутку або сума маржинального доходу).

Розв'язання моделі, як правило, виконують на ЕОМ. У результаті отримують рівняння, параметри якого показують, скільки одиниць продукції кожного виду доцільно виробляти (x) та яку суму доходу це забезпечить.

Контрольні запитання

1. Що таке релевантна інформація?
2. Які критерії дозволяють розглядати інформацію як релевантну?
3. Назвіть основні види поточних рішень.
4. У чому полягає сутність диференціального аналізу?
5. Дайте визначення диференційних доходів та диференційних витрат.
6. На чому базується аналіз інформації для прийняття рішення щодо спеціального замовлення?
7. Які дані є релевантними у процесі прийняття рішення щодо розширення або скорочення виробництва?
8. Яка послідовність дій у процесі прийняття рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні?
9. Що таке «обмежуючий чинник»?
10. Назвіть особливості прийняття рішень за умови існування певного обмежуючого чинника.
11. Які методи використовуються при встановленні ціни продажу продукції?
12. Поясніть порядок встановлення ціни за принципом «витрати плюс».

Дискусійні питання

1. Поняття про релевантність інформації та її вплив на прийняття рішень.
2. Використання аналізу «витрати – обсяг – прибуток» у процесі прийняття рішень.
3. Аналіз типових варіантів альтернативних рішень.

Контрольні запитання

1. Що таке релевантна інформація?
2. Які критерії дозволяють розглядати інформацію як релевантну?
3. Назвіть основні види поточних рішень.
4. У чому полягає сутність диференціального аналізу?
5. Дайте визначення диференційних доходів та диференційних витрат.
6. На чому базується аналіз інформації для прийняття рішення щодо спеціального замовлення?
7. Які дані є релевантними у процесі прийняття рішення щодо розширення або скорочення виробництва?
8. Яка послідовність дій у процесі прийняття рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні?
9. Що таке «обмежуючий чинник»?
10. Назвіть особливості прийняття рішень за умови існування певного обмежуючого чинника.
11. Які методи використовуються при встановленні ціни продажу продукції?
12. Поясніть порядок встановлення ціни за принципом «витрати плюс».

Дискусійні питання

1. Поняття про релевантність інформації та її вплив на прийняття рішень.
2. Використання аналізу «витрати – обсяг – прибуток» у процесі прийняття рішень.
3. Аналіз типових варіантів альтернативних рішень.

Теми рефератів

1. Процес прийняття рішення та релевантність облікової інформації.
2. Характеристика релевантної інформації при різних типах альтернативних рішень.

Теми рефератів

1. Процес прийняття рішення та релевантність облікової інформації.
2. Характеристика релевантної інформації при різних типах альтернативних рішень.

ТЕМА 24

БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ, ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Питання до розгляду

- 24.1. Бюджетування як інструмент управлінського контролю та види бюджетів.
- 24.2. Порядок складання та взаємоузгодження бюджетів.
 - 24.2.1. Бюджет продажу.
 - 24.2.2. Бюджет виробництва.
 - 24.2.3. Бюджет прямих витрат праці.
 - 24.2.4. Бюджет використання матеріалів.
 - 24.2.5. Бюджет придбання матеріалів.
 - 24.2.6. Бюджет виробничих накладних (загальновиробничих) витрат.
 - 24.2.7. Бюджет собівартості виготовленої продукції.
 - 24.2.8. Бюджет собівартості реалізованої продукції.
 - 24.2.9. Бюджет адміністративних витрат.
 - 24.2.10. Бюджет витрат на збут.
 - 24.2.11. Бюджетний звіт про прибуток.
 - 24.2.12. Бюджет грошових коштів.
- 24.3. Методика і техніка контролю за виконанням бюджетів і аналіз відхилень.

Ключові терміни і поняття: бюджетування, бюджет підприємства, бюджетний період, бюджет продажу, бюджетний комітет, звіт про виконання, відхилення, гнучкий, або динамічний бюджет.

ТЕМА 24

БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ, ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Питання до розгляду

- 24.1. Бюджетування як інструмент управлінського контролю та види бюджетів.
- 24.2. Порядок складання та взаємоузгодження бюджетів.
 - 24.2.1. Бюджет продажу.
 - 24.2.2. Бюджет виробництва.
 - 24.2.3. Бюджет прямих витрат праці.
 - 24.2.4. Бюджет використання матеріалів.
 - 24.2.5. Бюджет придбання матеріалів.
 - 24.2.6. Бюджет виробничих накладних (загальновиробничих) витрат.
 - 24.2.7. Бюджет собівартості виготовленої продукції.
 - 24.2.8. Бюджет собівартості реалізованої продукції.
 - 24.2.9. Бюджет адміністративних витрат.
 - 24.2.10. Бюджет витрат на збут.
 - 24.2.11. Бюджетний звіт про прибуток.
 - 24.2.12. Бюджет грошових коштів.
- 24.3. Методика і техніка контролю за виконанням бюджетів і аналіз відхилень.

Ключові терміни і поняття: бюджетування, бюджет підприємства, бюджетний період, бюджет продажу, бюджетний комітет, звіт про виконання, відхилення, гнучкий, або динамічний бюджет.

Після вивчення матеріалу теми 24 студент повинен знати

- сутність бюджетування та його організація;
- складання та взаємозв'язок бюджетів;
- контроль за виконанням бюджетів;
- аналіз відхилень.

Після вивчення матеріалу теми 24 студент повинен вміти

- пояснювати мету бюджетування та роль бухгалтера-аналітика в цьому процесі;
- складати операційні і фінансові бюджети і пояснювати взаємозв'язок між ними;
- обґрунтовувати необхідність бюджетного контролю;
- готувати гнучкий бюджет і використовувати його для аналізу відхилень.

Нормативно-правове забезпечення

1. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Закон України № 996.
2. П(С)БО 15 «Дохід», 16 «Витрати».

24.1. Бюджетування як інструмент управлінського контролю та види бюджетів

Метою діяльності комерційного підприємства в умовах ринкових відносин є збільшення прибутку. Досягти цього можна збільшенням виробництва та реалізації продукції, утриманням лідируючого положення на ринку, систематичним оновленням асортименту продукції, поліпшенням технології виробництва і т. ін. Мета діяльності підприємства та шляхи її досягнення визначаються у процесі стратегічного планування, результатом якого може бути план розвитку підприємства на тривалий час та стратегія досягнення визначеної мети.

Деталізація перспективного планування здійснюється шляхом бюджетування, тобто визначення короткострокових (поточних) завдань в межах загальної довгострокової стратегії.

Після вивчення матеріалу теми 24 студент повинен знати

- сутність бюджетування та його організація;
- складання та взаємозв'язок бюджетів;
- контроль за виконанням бюджетів;
- аналіз відхилень.

Після вивчення матеріалу теми 24 студент повинен вміти

- пояснювати мету бюджетування та роль бухгалтера-аналітика в цьому процесі;
- складати операційні і фінансові бюджети і пояснювати взаємозв'язок між ними;
- обґрунтовувати необхідність бюджетного контролю;
- готувати гнучкий бюджет і використовувати його для аналізу відхилень.

Нормативно-правове забезпечення

1. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Закон України № 996.
2. П(С)БО 15 «Дохід», 16 «Витрати».

24.1. Бюджетування як інструмент управлінського контролю та види бюджетів

Метою діяльності комерційного підприємства в умовах ринкових відносин є збільшення прибутку. Досягти цього можна збільшенням виробництва та реалізації продукції, утриманням лідируючого положення на ринку, систематичним оновленням асортименту продукції, поліпшенням технології виробництва і т. ін. Мета діяльності підприємства та шляхи її досягнення визначаються у процесі стратегічного планування, результатом якого може бути план розвитку підприємства на тривалий час та стратегія досягнення визначеної мети.

Деталізація перспективного планування здійснюється шляхом бюджетування, тобто визначення короткострокових (поточних) завдань в межах загальної довгострокової стратегії.

Бюджетування – це процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Продуктом бюджетування є бюджет.

Бюджет підприємства – це план його майбутньої діяльності, виражений системою кількісних і вартісних показників.

Період, для якого підготовлений та використовується бюджет, називають *бюджетним періодом*. Зазвичай таким періодом є рік, у межах якого можна виокремити короткі періоди (квартал, місяць).

Мета і завдання бюджетування:

1. Здійснення періодичного планування.
2. Створення бази для контролю діяльності окремих колективів та їх керівників, оцінки результатів діяльності.
3. Забезпечення комунікації в діяльності окремих підрозділів підприємства.
4. Визначення та усвідомлення майбутніх витрат діяльності окремих підрозділів та підприємства в цілому, необхідних ресурсів для забезпечення цієї діяльності.

5. Забезпечення виконання вимог законодавства та умов господарських договорів, контрактів і т. ін.

Розробляючи бюджет, підприємство тим самим може передбачити майбутні проблеми та визначити шляхи їх подолання.

Якщо різні підрозділи або менеджери діятимуть окремо, то шансів на досягнення спільної мети поменшає.

Важливим моментом у процесі бюджетування є те, що менеджери, розробляючи плани, роблять їх у кількісному вираженні, що, в свою чергу, дає змогу усвідомити витрати.

У процесі складання бюджету менеджер має змогу порівняти витрати і вигоди альтернативних напрямів дій, визначити найефективніший спосіб використання ресурсів.

Бюджетування здійснюється у двох напрямках:

- 1) підготовка бюджетів окремих підрозділів підприємства (функціональних бюджетів);
- 2) розробка стандартів витрат на окремі види діяльності.

Між цими двома напрямками бюджетування існує досить тісний взаємний зв'язок: на підставі стандартів витрат складають бюджети підрозділів, а на підставі останніх планують ставки (нор-

Бюджетування – це процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Продуктом бюджетування є бюджет.

Бюджет підприємства – це план його майбутньої діяльності, виражений системою кількісних і вартісних показників.

Період, для якого підготовлений та використовується бюджет, називають *бюджетним періодом*. Зазвичай таким періодом є рік, у межах якого можна виокремити короткі періоди (квартал, місяць).

Мета і завдання бюджетування:

1. Здійснення періодичного планування.
2. Створення бази для контролю діяльності окремих колективів та їх керівників, оцінки результатів діяльності.
3. Забезпечення комунікації в діяльності окремих підрозділів підприємства.
4. Визначення та усвідомлення майбутніх витрат діяльності окремих підрозділів та підприємства в цілому, необхідних ресурсів для забезпечення цієї діяльності.

5. Забезпечення виконання вимог законодавства та умов господарських договорів, контрактів і т. ін.

Розробляючи бюджет, підприємство тим самим може передбачити майбутні проблеми та визначити шляхи їх подолання.

Якщо різні підрозділи або менеджери діятимуть окремо, то шансів на досягнення спільної мети поменшає.

Важливим моментом у процесі бюджетування є те, що менеджери, розробляючи плани, роблять їх у кількісному вираженні, що, в свою чергу, дає змогу усвідомити витрати.

У процесі складання бюджету менеджер має змогу порівняти витрати і вигоди альтернативних напрямів дій, визначити найефективніший спосіб використання ресурсів.

Бюджетування здійснюється у двох напрямках:

- 1) підготовка бюджетів окремих підрозділів підприємства (функціональних бюджетів);
- 2) розробка стандартів витрат на окремі види діяльності.

Між цими двома напрямками бюджетування існує досить тісний взаємний зв'язок: на підставі стандартів витрат складають бюджети підрозділів, а на підставі останніх планують ставки (нор-

мативи) розподілу накладних витрат, що є базою для визначення нормативної собівартості продукції у тих же бюджетах підрозділів (рис. 24.1).

На підставі бюджетів підрозділів готують зведений (генеральний) бюджет підприємства.

Зведений бюджет – сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів – операційні та фінансові.

Операційні бюджети – сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про фінансові результати діяльності.

Фінансові бюджети – сукупність бюджетів, що відображають запланований рух коштів та очікуваний фінансовий стан підприємства.

Існує три основні підходи до організації процесу бюджетування:

- 1) низхідний;
- 2) висхідний;
- 3) комбінований.

Підхід низхідний означає, що керівництво самостійно здійснює процес бюджетування, не залучаючи при цьому інших фахівців підприємства.

Перевага: дає можливість зменшити витрати часу на процес бюджетування.

Недолік: недостатньо залучаються менеджери інших ланок.

Підхід висхідний – за цього підходу керівники різних підрозділів складають бюджети щодо діяльності, за яку вони відповідають.

Перевага: мотивація менеджерів інших ланок щодо досягнення цілей підприємства, посилення комунікації між різними підрозділами компанії;

Недолік: брак часу на підготовку бюджетів.

Підхід комбінований – керівництво задає цілі компанії, а керівники нижчої та середньої ланки готують бюджети.

Бухгалтер–аналітик аналізує узгоджені бюджети. Бухгалтер–аналітик відіграє дуже важливу роль у процесі бюджетування, оскільки готує вихідні дані для планування, перевіряє і узагальнює підготовлені бюджети, надає необхідні консультації.

Процес бюджетування охоплює етапи:

1. Визначення основних цілей та висвітлення їх особам, які безпосередньо складають бюджет.
2. Розробка бюджету продажу.

мативи) розподілу накладних витрат, що є базою для визначення нормативної собівартості продукції у тих же бюджетах підрозділів (рис. 24.1).

На підставі бюджетів підрозділів готують зведений (генеральний) бюджет підприємства.

Зведений бюджет – сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів – операційні та фінансові.

Операційні бюджети – сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про фінансові результати діяльності.

Фінансові бюджети – сукупність бюджетів, що відображають запланований рух коштів та очікуваний фінансовий стан підприємства.

Існує три основні підходи до організації процесу бюджетування:

- 1) низхідний;
- 2) висхідний;
- 3) комбінований.

Підхід низхідний означає, що керівництво самостійно здійснює процес бюджетування, не залучаючи при цьому інших фахівців підприємства.

Перевага: дає можливість зменшити витрати часу на процес бюджетування.

Недолік: недостатньо залучаються менеджери інших ланок.

Підхід висхідний – за цього підходу керівники різних підрозділів складають бюджети щодо діяльності, за яку вони відповідають.

Перевага: мотивація менеджерів інших ланок щодо досягнення цілей підприємства, посилення комунікації між різними підрозділами компанії;

Недолік: брак часу на підготовку бюджетів.

Підхід комбінований – керівництво задає цілі компанії, а керівники нижчої та середньої ланки готують бюджети.

Бухгалтер–аналітик аналізує узгоджені бюджети. Бухгалтер–аналітик відіграє дуже важливу роль у процесі бюджетування, оскільки готує вихідні дані для планування, перевіряє і узагальнює підготовлені бюджети, надає необхідні консультації.

Процес бюджетування охоплює етапи:

1. Визначення основних цілей та висвітлення їх особам, які безпосередньо складають бюджет.
2. Розробка бюджету продажу.

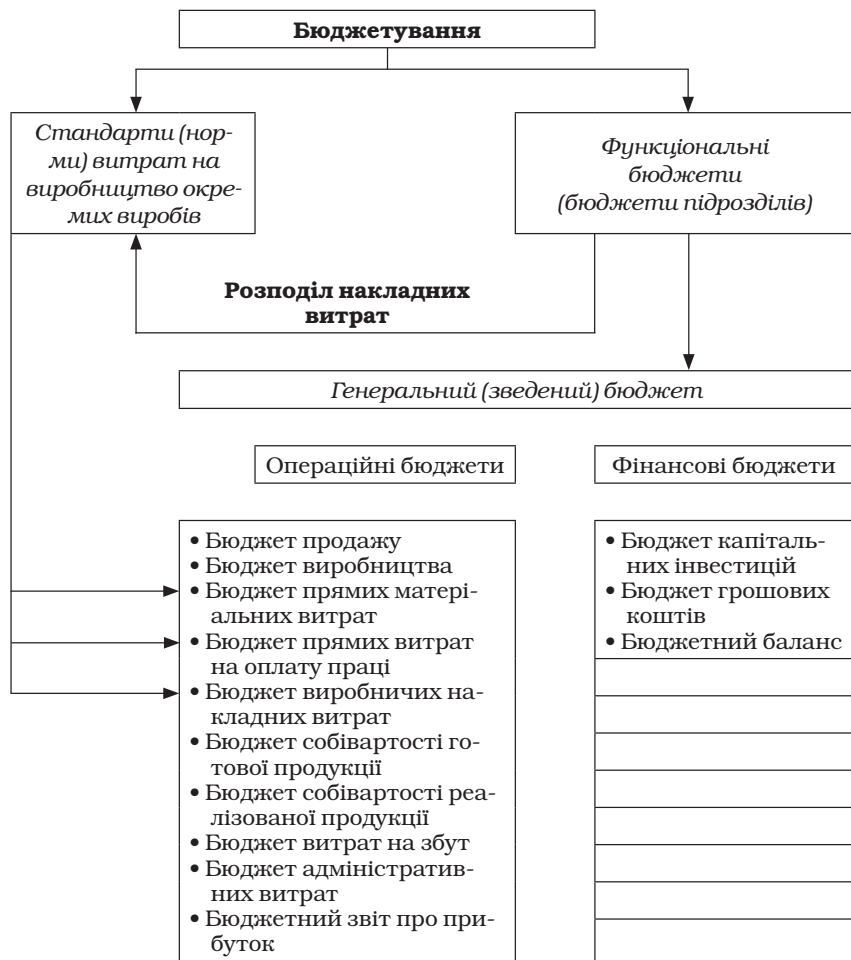


Рис. 24.1. Напрями бюджетування виробничої діяльності та види бюджетів

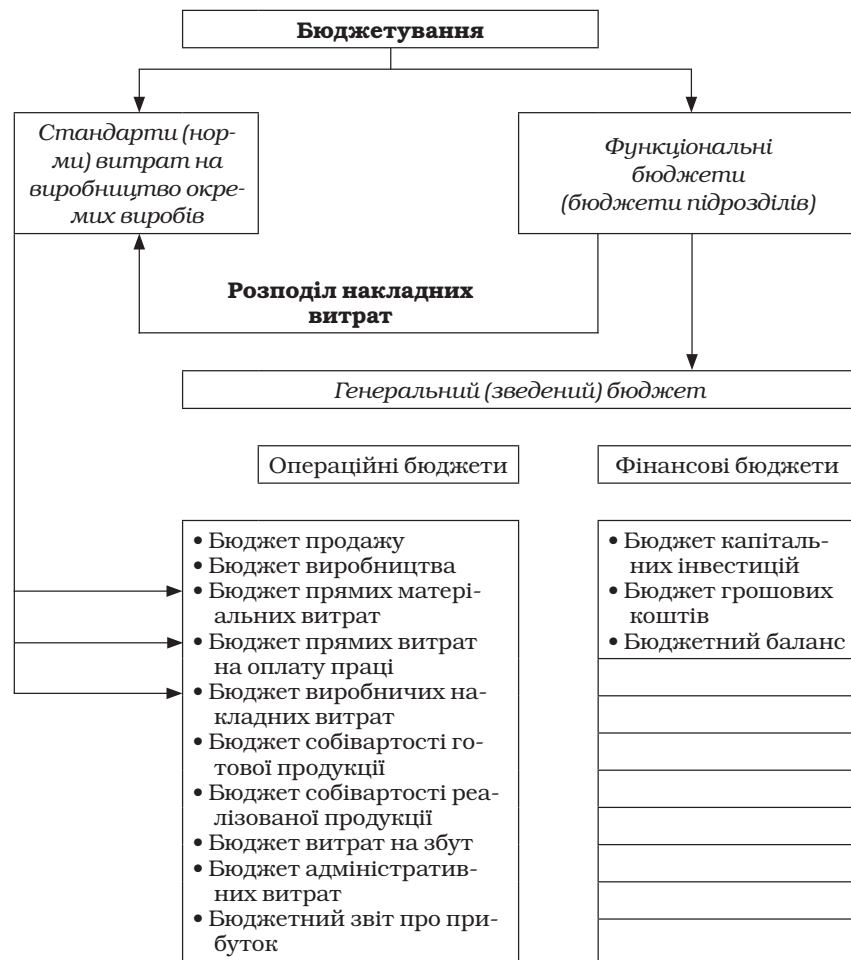


Рис. 24.1. Напрями бюджетування виробничої діяльності та види бюджетів

3. Складання «пробних» бюджетів.
4. Розгляд запропонованих бюджетів на адміністративному засіданні.

3. Складання «пробних» бюджетів.
4. Розгляд запропонованих бюджетів на адміністративному засіданні.

5. Аналіз бюджетів.

6. Затвердження бюджетів.

Першим етапом бюджетування є визначення основних цілей та висвітлення їх особам, які безпосередньо складають бюджет. Ця інформація звичайно стосується обсягу й асортименту продукції, цінової політики, ринків збуту тощо.

Відправною точкою для бюджетування є бюджет продажу.

Бюджет продаж – операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продажу, ціну й очікуваний дохід від продажу кожного виду продукції (товарів, послуг). Він визначає і обсяг виробництва продукції (або обсяг закупівлі товарів) та витрати різних видів ресурсів.

Отже, попереднє складання всіх операційних і фінансових бюджетів здійснюють після розробки проекту бюджету продажу.

Підготовка зведеного бюджету вимагає зусиль і участі представників різних підрозділів підприємства, складання численних розрахунків і обґрунтувань, узагальнення та узгодження різних показників. Саме тому призначають директора з бюджету та створюють бюджетний комітет.

Директором звичайно є фінансовий директор. Він розробляє керівництво з бюджетування.

Бюджети класифікують за кількома ознаками (рис. 24.2 та табл. 24.1):



Рис. 24.2. Класифікація бюджетів

5. Аналіз бюджетів.

6. Затвердження бюджетів.

Першим етапом бюджетування є визначення основних цілей та висвітлення їх особам, які безпосередньо складають бюджет. Ця інформація звичайно стосується обсягу й асортименту продукції, цінової політики, ринків збуту тощо.

Відправною точкою для бюджетування є бюджет продажу.

Бюджет продаж – операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продажу, ціну й очікуваний дохід від продажу кожного виду продукції (товарів, послуг). Він визначає і обсяг виробництва продукції (або обсяг закупівлі товарів) та витрати різних видів ресурсів.

Отже, попереднє складання всіх операційних і фінансових бюджетів здійснюють після розробки проекту бюджету продажу.

Підготовка зведеного бюджету вимагає зусиль і участі представників різних підрозділів підприємства, складання численних розрахунків і обґрунтувань, узагальнення та узгодження різних показників. Саме тому призначають директора з бюджету та створюють бюджетний комітет.

Директором звичайно є фінансовий директор. Він розробляє керівництво з бюджетування.

Бюджети класифікують за кількома ознаками (рис. 24.2 та табл. 24.1):



Рис. 24.2. Класифікація бюджетів

Керівництво з бюджетування – це документ, в якому зазначається інформація, що потрібна для осіб, відповідальних за оброблення цієї інформації, а також терміни виконання відповідних бюджетних процедур.

Бюджетний комітет – робочий орган, який забезпечує розробку й узгодження бюджетів.

Бюджетний період – проміжок часу, для якого підготовлено і використовується бюджет.

Найпоширенішими методами складання бюджетів є: бюджетування через приращення та бюджетування «з нуля».

Бюджетування через приращення – складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді.

Бюджетування «з нуля» – управлінці мають обґрунтувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше.

Таблиця 24.1

Характеристика бюджетів

Вид бюджету	Характеристика
1	2
Функціональні бюджети	Окремі складові зведеного бюджету, які стосуються відповідальності окремого менеджера
Зведений бюджет	Узагальнюючий план роботи підприємства; який відображує майбутні операції всіх його підрозділів протягом бюджетного періоду. Його формат залежить від розміру підприємства та характеру діяльності
Операційні бюджети	В операційному бюджеті господарська діяльність організації відбивається через систему спеціальних техніко-економічних показників, що характеризують окремі сторони і стадії виробничо-господарської діяльності
Фінансові бюджети	У найбільш загальному виді фінансовий бюджет являє собою баланс доходів і витрат організації. У ньому кількісні оцінки доходів і витрат, що приводяться в операційному бюджеті, трансформуються в грошові. Його основною метою є відображення передбачуваних джерел надходження фінансових коштів і напрямків їхнього використання

Керівництво з бюджетування – це документ, в якому зазначається інформація, що потрібна для осіб, відповідальних за оброблення цієї інформації, а також терміни виконання відповідних бюджетних процедур.

Бюджетний комітет – робочий орган, який забезпечує розробку й узгодження бюджетів.

Бюджетний період – проміжок часу, для якого підготовлено і використовується бюджет.

Найпоширенішими методами складання бюджетів є: бюджетування через приращення та бюджетування «з нуля».

Бюджетування через приращення – складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді.

Бюджетування «з нуля» – управлінці мають обґрунтувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше.

Таблиця 24.1

Характеристика бюджетів

Вид бюджету	Характеристика
1	2
Функціональні бюджети	Окремі складові зведеного бюджету, які стосуються відповідальності окремого менеджера
Зведений бюджет	Узагальнюючий план роботи підприємства; який відображує майбутні операції всіх його підрозділів протягом бюджетного періоду. Його формат залежить від розміру підприємства та характеру діяльності
Операційні бюджети	В операційному бюджеті господарська діяльність організації відбивається через систему спеціальних техніко-економічних показників, що характеризують окремі сторони і стадії виробничо-господарської діяльності
Фінансові бюджети	У найбільш загальному виді фінансовий бюджет являє собою баланс доходів і витрат організації. У ньому кількісні оцінки доходів і витрат, що приводяться в операційному бюджеті, трансформуються в грошові. Його основною метою є відображення передбачуваних джерел надходження фінансових коштів і напрямків їхнього використання

Продовження табл. 24.1

Бюджет капітальних інвестицій	Відображує потреби підприємства у капітальних інвестиціях (модернізація існуючих та створення нових засобів праці) і величину коштів, необхідних для їх здійснення, охоплює плани інвестицій в основні засоби або додаткові виробничі лінії
Статичний	Бюджет, який відображує майбутні операції на чітко визначений термін і рівень діяльності
Безперервний	При складанні таких бюджетів подовжується часовий горизонт планування у міру закінчення звітних періодів. Протягом виконання бюджету у звітному місяці кварталі) нові бюджети на місяць постійно додаються до існуючого бюджету після його закінчення так, щоб кожного разу був наявний бюджет, складений на рік
Гнучкий бюджет	У гнучкому бюджеті передбачається кілька альтернативних варіантів обсягу реалізації. Він враховує зміну витрат і доходів у залежності від зміни рівня продажів і являє собою динамічну базу для порівняння досягнутих результатів із запланованими показниками. Гнучкий бюджет включає доходи й витрати, скоректовані на фактичний обсяг продажів

24.2. Порядок складання та взаємоузгодження бюджетів

Складання всіх інших бюджетів базується на бюджеті продаж, тому що він визначає майбутній обсяг виробництва або закупівель товару, витрати на виробництво і на збут, рух грошових коштів і т. ін.

24.2.1. Бюджет продаж

Складається на підставі прогнозування спеціалістів про можливі обсяги реалізації та рівень цін у наступному бюджетному періоді. В свою чергу бюджет продаж може включати обсяг продажу за видами продукції, ціну продажу, дохід від реалізації (табл. 24.2).

Продовження табл. 24.1

Бюджет капітальних інвестицій	Відображує потреби підприємства у капітальних інвестиціях (модернізація існуючих та створення нових засобів праці) і величину коштів, необхідних для їх здійснення, охоплює плани інвестицій в основні засоби або додаткові виробничі лінії
Статичний	Бюджет, який відображує майбутні операції на чітко визначений термін і рівень діяльності
Безперервний	При складанні таких бюджетів подовжується часовий горизонт планування у міру закінчення звітних періодів. Протягом виконання бюджету у звітному місяці кварталі) нові бюджети на місяць постійно додаються до існуючого бюджету після його закінчення так, щоб кожного разу був наявний бюджет, складений на рік
Гнучкий бюджет	У гнучкому бюджеті передбачається кілька альтернативних варіантів обсягу реалізації. Він враховує зміну витрат і доходів у залежності від зміни рівня продажів і являє собою динамічну базу для порівняння досягнутих результатів із запланованими показниками. Гнучкий бюджет включає доходи й витрати, скоректовані на фактичний обсяг продажів

24.2. Порядок складання та взаємоузгодження бюджетів

Складання всіх інших бюджетів базується на бюджеті продаж, тому що він визначає майбутній обсяг виробництва або закупівель товару, витрати на виробництво і на збут, рух грошових коштів і т. ін.

24.2.1. Бюджет продаж

Складається на підставі прогнозування спеціалістів про можливі обсяги реалізації та рівень цін у наступному бюджетному періоді. В свою чергу бюджет продаж може включати обсяг продажу за видами продукції, ціну продажу, дохід від реалізації (табл. 24.2).

Таблиця 24.2

Бюджет продаж

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Обсяг продажу, од.	500	650	650	600	2400
Ціна реалізації, грн за одиницю	350	350	370	370	X
Доход від продажу, грн	175000	227500	240500	222000	865000

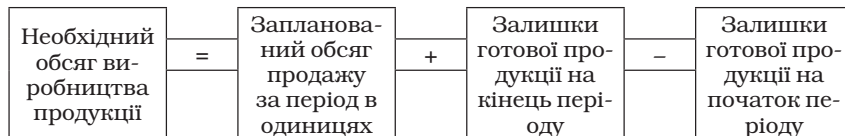
24.2.2. Бюджет виробництва

Складається на основі даних бюджету продажу, але з врахуванням зміни залишків готової продукції на початок і кінець бюджетного періоду та визначається за формулою:

Одночасно з бюджетом продажу складають *графік надходження коштів від реалізації*.

24.2.3. Бюджет прямих витрат праці

Бюджет виробництва може бути представлений у вигляді (табл. 24.3):



Таблиця 24.3

Бюджет виробництва

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Обсяг продаж, од.	500	650	650	600	2400
Запаси готової продукції (наприклад, 20% місячного обсягу продажів наступного періоду):					
- на початок періоду (-)	33	43	43	40	33
- на кінець періоду (+)	43	43	40	38	38
Обсяг виробництва, од.	510	650	647	598	2405

Таблиця 24.2

Бюджет продаж

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Обсяг продажу, од.	500	650	650	600	2400
Ціна реалізації, грн за одиницю	350	350	370	370	X
Доход від продажу, грн	175000	227500	240500	222000	865000

24.2.2. Бюджет виробництва

Складається на основі даних бюджету продажу, але з врахуванням зміни залишків готової продукції на початок і кінець бюджетного періоду та визначається за формулою:

Одночасно з бюджетом продажу складають *графік надходження коштів від реалізації*.

24.2.3. Бюджет прямих витрат праці

Бюджет виробництва може бути представлений у вигляді (табл. 24.3):



Таблиця 24.3

Бюджет виробництва

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Обсяг продаж, од.	500	650	650	600	2400
Запаси готової продукції (наприклад, 20% місячного обсягу продажів наступного періоду):					
- на початок періоду (-)	33	43	43	40	33
- на кінець періоду (+)	43	43	40	38	38
Обсяг виробництва, од.	510	650	647	598	2405

Даний бюджет складають уже на підставі бюджету виробництва, встановлених технологічних норм витрат праці на одиницю продукції та тарифних ставок робітників відповідної кваліфікації (розряду) (табл. 24.4).

Таблиця 24.4

Бюджет прямих витрат на оплату праці

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Обсяг виробництва, од.	510	650	647	598	2405
Прямі витрати праці на одиницю продукції, люд.-год	25	25	25	25	X
Загальні витрати праці, люд.-год	12750	16250	16175	14950	60125
Оплата 1 люд.-години, грн	2,50	2,50	2,50	2,50	X
Загальні витрати на оплату праці, грн	31875	40625	40438	37375	150313

Бюджет прямих витрат на оплату праці – плановий документ, в якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для виробництва товарів або послуг у бюджетному періоді.

Такі розрахунки виконують окремо з кожного виду продукції, а потім визначають загальні витрати на оплату праці.

24.2.4. Бюджет використання матеріалів

Бюджет використання матеріалів – плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру матеріалів, що потрібні для виконання виробничої програми бюджетного періоду.

Сам бюджет складається за такою ж формою, як і бюджет виробництва, але в розрізі видів продукції та основних видів матеріалів (табл. 24.5).

Аналогічні розрахунки проводять з кожного виду продукції, а в кінці визначають загальні потреби кожного виду матеріалів та загальні матеріальні витрати на виробництво в цілому по підприємству.

Даний бюджет складають уже на підставі бюджету виробництва, встановлених технологічних норм витрат праці на одиницю продукції та тарифних ставок робітників відповідної кваліфікації (розряду) (табл. 24.4).

Таблиця 24.4

Бюджет прямих витрат на оплату праці

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Обсяг виробництва, од.	510	650	647	598	2405
Прямі витрати праці на одиницю продукції, люд.-год	25	25	25	25	X
Загальні витрати праці, люд.-год	12750	16250	16175	14950	60125
Оплата 1 люд.-години, грн	2,50	2,50	2,50	2,50	X
Загальні витрати на оплату праці, грн	31875	40625	40438	37375	150313

Бюджет прямих витрат на оплату праці – плановий документ, в якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для виробництва товарів або послуг у бюджетному періоді.

Такі розрахунки виконують окремо з кожного виду продукції, а потім визначають загальні витрати на оплату праці.

24.2.4. Бюджет використання матеріалів

Бюджет використання матеріалів – плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру матеріалів, що потрібні для виконання виробничої програми бюджетного періоду.

Сам бюджет складається за такою ж формою, як і бюджет виробництва, але в розрізі видів продукції та основних видів матеріалів (табл. 24.5).

Аналогічні розрахунки проводять з кожного виду продукції, а в кінці визначають загальні потреби кожного виду матеріалів та загальні матеріальні витрати на виробництво в цілому по підприємству.

Таблиця 24.5

Бюджет використання матеріалів

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Обсяг виробництва продукції «Р»,	510	650	647	598	2405
Витрати на одиницю продукції, кг – матеріалу А і т. ін.	5,0	5,0	5,0	5,0	X
Загальні витрати матеріалів, кг, – матеріалу А і т. ін.	2550	3250	3235	2990	12025
Ціна за 1 кг матеріалів, грн: – матеріалу А і т. ін.	20,00	20,00	21,00	21,00	X
Прями матеріальні витрати на виробництво продукції, грн – матеріалу А і т. ін.	51000	65000	67940	62790	246730

24.2.5. Бюджет придбання матеріалів

Бюджет придбання матеріалів – плановий документ, який містить розрахунок кількості матеріалів, що їх необхідно придбати в бюджетному періоді.

Бюджет придбання матеріалів складається з розрахунків, де описано кількість матеріалів за їх видами, яку необхідно придбати у плановому періоді, та витрати коштів на придбання матеріалів. Даний бюджет базується на бюджеті використання матеріалів з урахуванням зміни їх залишків на початок та на кінець відповідного періоду. Розрахунки виконують за такою методикою (табл. 24.6):

Таблиця 24.5

Бюджет використання матеріалів

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Обсяг виробництва продукції «Р»,	510	650	647	598	2405
Витрати на одиницю продукції, кг – матеріалу А і т. ін.	5,0	5,0	5,0	5,0	X
Загальні витрати матеріалів, кг, – матеріалу А і т. ін.	2550	3250	3235	2990	12025
Ціна за 1 кг матеріалів, грн: – матеріалу А і т. ін.	20,00	20,00	21,00	21,00	X
Прями матеріальні витрати на виробництво продукції, грн – матеріалу А і т. ін.	51000	65000	67940	62790	246730

24.2.5. Бюджет придбання матеріалів

Бюджет придбання матеріалів – плановий документ, який містить розрахунок кількості матеріалів, що їх необхідно придбати в бюджетному періоді.

Бюджет придбання матеріалів складається з розрахунків, де описано кількість матеріалів за їх видами, яку необхідно придбати у плановому періоді, та витрати коштів на придбання матеріалів. Даний бюджет базується на бюджеті використання матеріалів з урахуванням зміни їх залишків на початок та на кінець відповідного періоду. Розрахунки виконують за такою методикою (табл. 24.6):

Таблиця 24.6

Бюджет придбання матеріалів

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Потреба в матеріалах А, кг	2550	3250	3235	2990	12025
Необхідний запас (наприклад, 30% від потреби наступного кварталу):					
– на початок періоду (-)	765	975	971	897	765
– на кінець періоду (+)	975	971	897	900	900
Обсяг закупівлі, кг	2760	3246	3161	2993	12160
Ціна матеріалів, грн за кг	20,00	20,00	21,00	21,00	X
Запільні витрати на придбання матеріалу А і т. д. за іншими видами матеріалів	55200	64920	66381	62853	249354
Разом по підприємству, грн					

Одночасно з бюджетом придбання матеріалів складається графік оплати постачальникам за матеріали, які потім використовують при плануванні руху коштів та складанні бюджетного балансу.

24.2.6. Бюджет виробничих накладних (загальновиробничих) витрат

Складається на основі виробничої програми, укладених угод, відповідних розрахунків.

Сума змінних виробничих витрат планується з розрахунку на одиницю бази розподілу (кількість продукції, витрати праці, оплата праці, відпрацьовані машино-години і т. ін.) і є прямо пропорційною обсягу діяльності у кожному періоді.

Постійні накладні витрати можуть плануватися у рівних сумах помісячно, а можуть бути різними за періодами року.

Бюджет виробничих накладних витрат складають у розрізі окремих статей витрат (табл. 24.7).

Таблиця 24.6

Бюджет придбання матеріалів

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Потреба в матеріалах А, кг	2550	3250	3235	2990	12025
Необхідний запас (наприклад, 30% від потреби наступного кварталу):					
– на початок періоду (-)	765	975	971	897	765
– на кінець періоду (+)	975	971	897	900	900
Обсяг закупівлі, кг	2760	3246	3161	2993	12160
Ціна матеріалів, грн за кг	20,00	20,00	21,00	21,00	X
Запільні витрати на придбання матеріалу А і т. д. за іншими видами матеріалів	55200	64920	66381	62853	249354
Разом по підприємству, грн					

Одночасно з бюджетом придбання матеріалів складається графік оплати постачальникам за матеріали, які потім використовують при плануванні руху коштів та складанні бюджетного балансу.

24.2.6. Бюджет виробничих накладних (загальновиробничих) витрат

Складається на основі виробничої програми, укладених угод, відповідних розрахунків.

Сума змінних виробничих витрат планується з розрахунку на одиницю бази розподілу (кількість продукції, витрати праці, оплата праці, відпрацьовані машино-години і т. ін.) і є прямо пропорційною обсягу діяльності у кожному періоді.

Постійні накладні витрати можуть плануватися у рівних сумах помісячно, а можуть бути різними за періодами року.

Бюджет виробничих накладних витрат складають у розрізі окремих статей витрат (табл. 24.7).

Таблиця 24.7

Бюджет виробничих накладних витрат

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Обсяг виробництва, од. Змінні виробничі накладні витрати:	510	650	647	598	2405
– зарплата	2000	2550	2540	2350	9440
– освітлення і опалення і т. ін.	510	650	650	600	2410
Разом змінних витрат	10200	13000	12940	11960	48100
Ставка змінних витрат на одиницю продукції, грн	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
Постійні виробничі накладні витрати:					
– зарплата	6000	6000	6000	6000	24000
– оренда і т. ін.	3000	3000	3000	3000	12000
Разом постійних витрат	22000	22000	22000	22000	88000
Ставка постійних витрат на одиницю продукції, грн	43,14	33,85	34,00	36,79	36,59
Всього виробничих накладних витрат	32200	35000	34940	33960	136100
Ставка виробничих накладних витрат на одиницю продукції, грн	63,41	53,85	54,00	56,79	56,59

24.2.7. Бюджет собівартості виготовленої продукції

Даний бюджет складають на основі бюджетів використання матеріалів, прямої оплати праці та виробничих накладних витрат, однак з урахуванням запланованих залишків незавершеного виробництва на початок і кінець бюджетного періоду (табл.24.8).

Бюджет собівартості виготовленої продукції – плановий документ, в якому наведено розрахунок собівартості продукції, що її передбачається виготовити у бюджетному періоді. Бюджетна собівартість визначається за формулою:

Таблиця 24.7

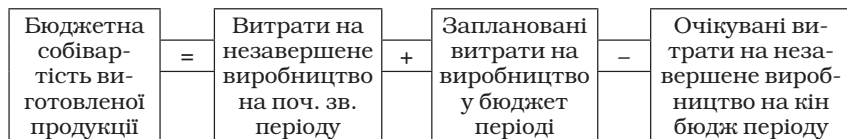
Бюджет виробничих накладних витрат

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Обсяг виробництва, од. Змінні виробничі накладні витрати:	510	650	647	598	2405
– зарплата	2000	2550	2540	2350	9440
– освітлення і опалення і т. ін.	510	650	650	600	2410
Разом змінних витрат	10200	13000	12940	11960	48100
Ставка змінних витрат на одиницю продукції, грн	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
Постійні виробничі накладні витрати:					
– зарплата	6000	6000	6000	6000	24000
– оренда і т. ін.	3000	3000	3000	3000	12000
Разом постійних витрат	22000	22000	22000	22000	88000
Ставка постійних витрат на одиницю продукції, грн	43,14	33,85	34,00	36,79	36,59
Всього виробничих накладних витрат	32200	35000	34940	33960	136100
Ставка виробничих накладних витрат на одиницю продукції, грн	63,41	53,85	54,00	56,79	56,59

24.2.7. Бюджет собівартості виготовленої продукції

Даний бюджет складають на основі бюджетів використання матеріалів, прямої оплати праці та виробничих накладних витрат, однак з урахуванням запланованих залишків незавершеного виробництва на початок і кінець бюджетного періоду (табл.24.8).

Бюджет собівартості виготовленої продукції – плановий документ, в якому наведено розрахунок собівартості продукції, що її передбачається виготовити у бюджетному періоді. Бюджетна собівартість визначається за формулою:



Таблиця 24.8

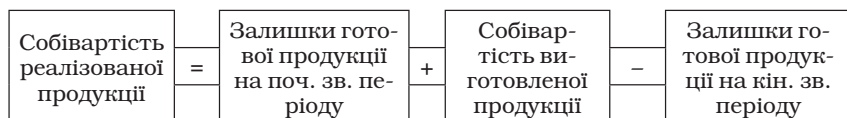
Бюджет собівартості виготовленої продукції

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Витрати виробництва:					
– прямої оплати праці	31875	40625	40438	37375	150313
– прямі витрати матеріалів	51000	65000	67940	62790	246730
– виробничі накладні витрати	32200	35000	34940	33960	136100
Разом виробничих витрат	115075	140625	143318	134125	533143
Незавершене виробництво:					
– на початок періоду (+)	–	–	–	–	–
– на кінець періоду (–)					
Собівартість виготовленої продукції	115075	140625	143318	134125	533143

24.2.8. Бюджет собівартості реалізованої продукції

Бюджет собівартості реалізованої продукції складається на підставі бюджету собівартості виготовленої продукції з урахуванням зміни залишків готової продукції на складі (табл. 24.9).

Собівартість реалізованої продукції визначається за формулою:



Таблиця 24.8

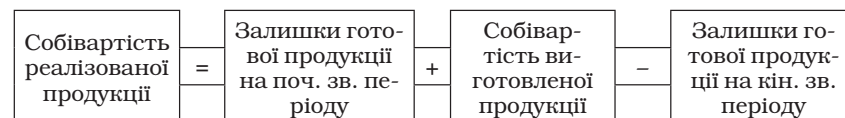
Бюджет собівартості виготовленої продукції

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Витрати виробництва:					
– прямої оплати праці	31875	40625	40438	37375	150313
– прямі витрати матеріалів	51000	65000	67940	62790	246730
– виробничі накладні витрати	32200	35000	34940	33960	136100
Разом виробничих витрат	115075	140625	143318	134125	533143
Незавершене виробництво:					
– на початок періоду (+)	–	–	–	–	–
– на кінець періоду (–)					
Собівартість виготовленої продукції	115075	140625	143318	134125	533143

24.2.8. Бюджет собівартості реалізованої продукції

Бюджет собівартості реалізованої продукції складається на підставі бюджету собівартості виготовленої продукції з урахуванням зміни залишків готової продукції на складі (табл. 24.9).

Собівартість реалізованої продукції визначається за формулою:



Таблиця 24.9

Бюджет собівартості реалізованої продукції

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Собівартість виготовленої продукції	115075	140625	143318	134125	533143
Залишки готової продукції: – на початок періоду (+) – на кінець періоду (-)	7590 9702	9702 9303	9303 8820	8820 8495	7590 8495
Собівартість реалізованої продукції	112963	141024	143601	134450	532238

24.2.9. Бюджет адміністративних витрат

Даний бюджет віддзеркалює планові витрати на управління і обслуговування підприємства в цілому. Він складається шляхом об'єднання бюджетів усіх відділів управління підприємством та його господарського обслуговування (табл.24.10).

Таблиця 24.10

Бюджет адміністративних витрат

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Зарплата	31000	31000	31000	31000	124000
Оренда	4000	4000	4000	4000	16000
І т. ін.					
Разом	36000	36000	36000	36000	144000

24.2.10. Бюджет витрат на збут

Бюджет витрат на збут виготовленої продукції складається на базі бюджету продажу і включає змінні та постійні витрати на реалізацію (табл. 24.11).

До змінних зараховують комісійні реалізаторам та посередникам, частково витрати на рекламу тощо. Постійні витрати на збут

Таблиця 24.9

Бюджет собівартості реалізованої продукції

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Собівартість виготовленої продукції	115075	140625	143318	134125	533143
Залишки готової продукції: – на початок періоду (+) – на кінець періоду (-)	7590 9702	9702 9303	9303 8820	8820 8495	7590 8495
Собівартість реалізованої продукції	112963	141024	143601	134450	532238

24.2.9. Бюджет адміністративних витрат

Даний бюджет віддзеркалює планові витрати на управління і обслуговування підприємства в цілому. Він складається шляхом об'єднання бюджетів усіх відділів управління підприємством та його господарського обслуговування (табл.24.10).

Таблиця 24.10

Бюджет адміністративних витрат

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
Зарплата	31000	31000	31000	31000	124000
Оренда	4000	4000	4000	4000	16000
І т. ін.					
Разом	36000	36000	36000	36000	144000

24.2.10. Бюджет витрат на збут

Бюджет витрат на збут виготовленої продукції складається на базі бюджету продажу і включає змінні та постійні витрати на реалізацію (табл. 24.11).

До змінних зараховують комісійні реалізаторам та посередникам, частково витрати на рекламу тощо. Постійні витрати на збут

включають оплату праці співробітників відділу збуту, орендну плату, амортизацію, витрати на відрядження тощо.

Змінні витрати планують з розрахунку на обсяг реалізації, а постійні – загальною сумою.

Таблиця 24.11

Бюджет витрат на збут

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
1	2	3	4	5	6
Обсяг продажу, грн	175000	227500	240500	222000	865000
Ставка змінних витрат на збут (у відсотках до обсягу продажів), %	2	2	2	2	X
Сума змінних витрат на збут, грн	3500	4550	4810	4440	17300
Постійні витрати на збут:					
– зарплата	15000	15000	15000	15000	60000
– реклама	6000	6000	6000	6000	24000
– і т. ін.					
Разом постійних витрат на збут	35000	35000	35000	35000	140000
Разом витрат на збут	38500	39550	39810	39440	157300

24.2.11. Бюджетний звіт про прибуток

Бюджетний звіт про прибуток – це документ, що складається до початку звітного періоду та виокремлює фінансовий результат, який передбачає отримати підприємство.

Бюджетний звіт про прибуток складають на підставі бюджетів продажу, собівартості реалізованої продукції, витрат на збут, адміністративних витрат та інших операційних витрат (табл. 24.12).

включають оплату праці співробітників відділу збуту, орендну плату, амортизацію, витрати на відрядження тощо.

Змінні витрати планують з розрахунку на обсяг реалізації, а постійні – загальною сумою.

Таблиця 24.11

Бюджет витрат на збут

Показник	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
1	2	3	4	5	6
Обсяг продажу, грн	175000	227500	240500	222000	865000
Ставка змінних витрат на збут (у відсотках до обсягу продажів), %	2	2	2	2	X
Сума змінних витрат на збут, грн	3500	4550	4810	4440	17300
Постійні витрати на збут:					
– зарплата	15000	15000	15000	15000	60000
– реклама	6000	6000	6000	6000	24000
– і т. ін.					
Разом постійних витрат на збут	35000	35000	35000	35000	140000
Разом витрат на збут	38500	39550	39810	39440	157300

24.2.11. Бюджетний звіт про прибуток

Бюджетний звіт про прибуток – це документ, що складається до початку звітного періоду та виокремлює фінансовий результат, який передбачає отримати підприємство.

Бюджетний звіт про прибуток складають на підставі бюджетів продажу, собівартості реалізованої продукції, витрат на збут, адміністративних витрат та інших операційних витрат (табл. 24.12).

Таблиця 24.12

Бюджетний звіт про прибуток

Показник	Сума
Доход від продажу продукції	865000
Собівартість реалізованої продукції	532238
Валовий прибуток	332762
Загальні адміністративні витрати	144000
Витрати на збут	157300
Операційний прибуток від основної діяльності	31462
Податок на прибуток	7866
Чистий прибуток	23596
Дивіденди	–
Нерозподілений прибуток	23596

24.2.12. Бюджет грошових коштів

Бюджет грошових коштів – це план грошових надходжень і платежів наступного періоду.

Він складається на підставі операційних бюджетів після того, як запланували доходи та витрати. Для цього із загальної суми витрат виключають не грошові (такі як амортизація).

На підставі виконаних розрахунків та складених графіків грошових надходжень і виплат складають бюджет коштів (табл. 24.13).

Таблиця 24.13

Бюджет коштів

Показник	Квартал				Зарік
	I	II	III	IV	
Залишок на початок періоду	20000	26200	22800	30600	20000
Надходження: – від реалізації продукції – інші (відсотки, від реалізації необоротних активів тощо)	170900	217000	237900	225700	851500
Разом надходжень	170900	217000	237900	225700	851500
Всього грошей в обороті (надходження + залишок на початок періоду)	190900	243200	260700	256300	871500

Таблиця 24.12

Бюджетний звіт про прибуток

Показник	Сума
Доход від продажу продукції	865000
Собівартість реалізованої продукції	532238
Валовий прибуток	332762
Загальні адміністративні витрати	144000
Витрати на збут	157300
Операційний прибуток від основної діяльності	31462
Податок на прибуток	7866
Чистий прибуток	23596
Дивіденди	–
Нерозподілений прибуток	23596

24.2.12. Бюджет грошових коштів

Бюджет грошових коштів – це план грошових надходжень і платежів наступного періоду.

Він складається на підставі операційних бюджетів після того, як запланували доходи та витрати. Для цього із загальної суми витрат виключають не грошові (такі як амортизація).

На підставі виконаних розрахунків та складених графіків грошових надходжень і виплат складають бюджет коштів (табл. 24.13).

Таблиця 24.13

Бюджет коштів

Показник	Квартал				Зарік
	I	II	III	IV	
Залишок на початок періоду	20000	26200	22800	30600	20000
Надходження: – від реалізації продукції – інші (відсотки, від реалізації необоротних активів тощо)	170900	217000	237900	225700	851500
Разом надходжень	170900	217000	237900	225700	851500
Всього грошей в обороті (надходження + залишок на початок періоду)	190900	243200	260700	256300	871500

Продовження табл. 24.13

Показник	Квартал				Зарік
	I	II	III	IV	
Виплати: – за придбані матеріали – на оплату праці і т. ін.	48000 85560	64000 93625	64000 95015	69000 92268	245000 366468
Разом витрат і платежів	164700	220400	230100	220750	835950
Залишок на кінець періоду	26200	22800	30600	35550	35550

24.3. Методика і техніка контролю за виконанням бюджетів і аналіз відхилень

Складений бюджет відображає показники, що їх має досягти підприємство. Проте в процесі господарської діяльності можуть виникати відхилення.

Відхилення – це різниця між бюджетними й фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють бюджетний контроль.

Бюджетний контроль – процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних коригувань.

Бюджетний контроль здійснюють за допомогою звіту про виконання бюджету, який складається бухгалтером–аналітиком і надається менеджеріві, котрий відповідає за прийняття відповідних рішень.

Звіт про виконання – це звіт, що містить порівняння запланованих і фактичних показників і розрахунок відхилень із зазначенням їх причин.

Звіт про виконання готують регулярно, здебільшого щомісяця. У спрощеному вигляді він має таку форму:

Відхилення від бюджету, відображені у звіті, можуть бути сприятливими (позитивними) або несприятливими (негативними).

Несприятливими (негативними) є відхилення, коли фактичний дохід менший за запланований або фактичні витрати більші за бюджетні.

Продовження табл. 24.13

Показник	Квартал				Зарік
	I	II	III	IV	
Виплати: – за придбані матеріали – на оплату праці і т. ін.	48000 85560	64000 93625	64000 95015	69000 92268	245000 366468
Разом витрат і платежів	164700	220400	230100	220750	835950
Залишок на кінець періоду	26200	22800	30600	35550	35550

24.3. Методика і техніка контролю за виконанням бюджетів і аналіз відхилень

Складений бюджет відображає показники, що їх має досягти підприємство. Проте в процесі господарської діяльності можуть виникати відхилення.

Відхилення – це різниця між бюджетними й фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють бюджетний контроль.

Бюджетний контроль – процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних коригувань.

Бюджетний контроль здійснюють за допомогою звіту про виконання бюджету, який складається бухгалтером–аналітиком і надається менеджеріві, котрий відповідає за прийняття відповідних рішень.

Звіт про виконання – це звіт, що містить порівняння запланованих і фактичних показників і розрахунок відхилень із зазначенням їх причин.

Звіт про виконання готують регулярно, здебільшого щомісяця. У спрощеному вигляді він має таку форму:

Відхилення від бюджету, відображені у звіті, можуть бути сприятливими (позитивними) або несприятливими (негативними).

Несприятливими (негативними) є відхилення, коли фактичний дохід менший за запланований або фактичні витрати більші за бюджетні.

Відповідно *сприятливими (позитивними)* є відхилення, коли фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші за бюджетні.

Якщо відхилення незначні, менеджер може їх ігнорувати, значний розмір відхилень вимагає детальнішого вивчення їх причин за допомогою додаткової інформації.

Залежно від причини виникнення, відхилення поділяють на дві групи: відхилення внаслідок планування та відхилення внаслідок діяльності.

Відхилення внаслідок планування – відхилення від бюджету, пов’язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функцій витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін.

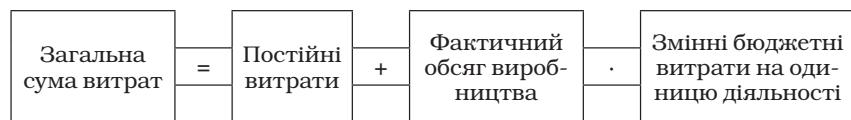
Відхилення внаслідок діяльності є результатом дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо).

У разі наявності значних відхилень залежно від їх причин можливі альтернативні рішення:

- 1) коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;
- 2) внесення відповідних корективів у дії для забезпечення досягнення запланованої мети.

Процес контролю виконання бюджету наведено на рис. 24.3.

Для забезпечення ефективного контролю з допомогою звіту про виконання бюджету слід зіставити фактичні результати з бюджетом, скоригованим з урахуванням фактичного обсягу діяльності. Бюджет, який враховує можливі варіанти зміни обсягу діяльності в межах релевантного діапазону, називають гнучким, або динамічним бюджетом. Такий бюджет необхідний, в першу чергу, для аналізу тих витрат, які включають постійну і змінну складові (виробничі накладні, витрати на збут, адміністративні). Він складається виходячи із залежності:



Гнучкий бюджет, підготовлений на стадії планування – це бюджет, складений для кількох можливих обсягів діяльності в межах

Відповідно *сприятливими (позитивними)* є відхилення, коли фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші за бюджетні.

Якщо відхилення незначні, менеджер може їх ігнорувати, значний розмір відхилень вимагає детальнішого вивчення їх причин за допомогою додаткової інформації.

Залежно від причини виникнення, відхилення поділяють на дві групи: відхилення внаслідок планування та відхилення внаслідок діяльності.

Відхилення внаслідок планування – відхилення від бюджету, пов’язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функцій витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін.

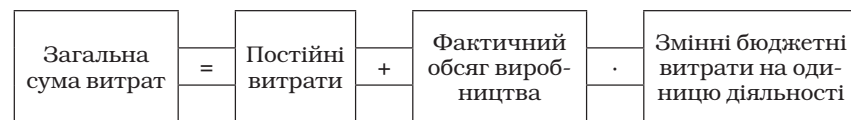
Відхилення внаслідок діяльності є результатом дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо).

У разі наявності значних відхилень залежно від їх причин можливі альтернативні рішення:

- 1) коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;
- 2) внесення відповідних корективів у дії для забезпечення досягнення запланованої мети.

Процес контролю виконання бюджету наведено на рис. 24.3.

Для забезпечення ефективного контролю з допомогою звіту про виконання бюджету слід зіставити фактичні результати з бюджетом, скоригованим з урахуванням фактичного обсягу діяльності. Бюджет, який враховує можливі варіанти зміни обсягу діяльності в межах релевантного діапазону, називають гнучким, або динамічним бюджетом. Такий бюджет необхідний, в першу чергу, для аналізу тих витрат, які включають постійну і змінну складові (виробничі накладні, витрати на збут, адміністративні). Він складається виходячи із залежності:



Гнучкий бюджет, підготовлений на стадії планування – це бюджет, складений для кількох можливих обсягів діяльності в межах

релевантного діапазону. Використання гнучкого бюджету дає змогу розподілити загальне відхилення від гнучкого бюджету та відхилення за рахунок обсягу діяльності (рис. 24.4.).

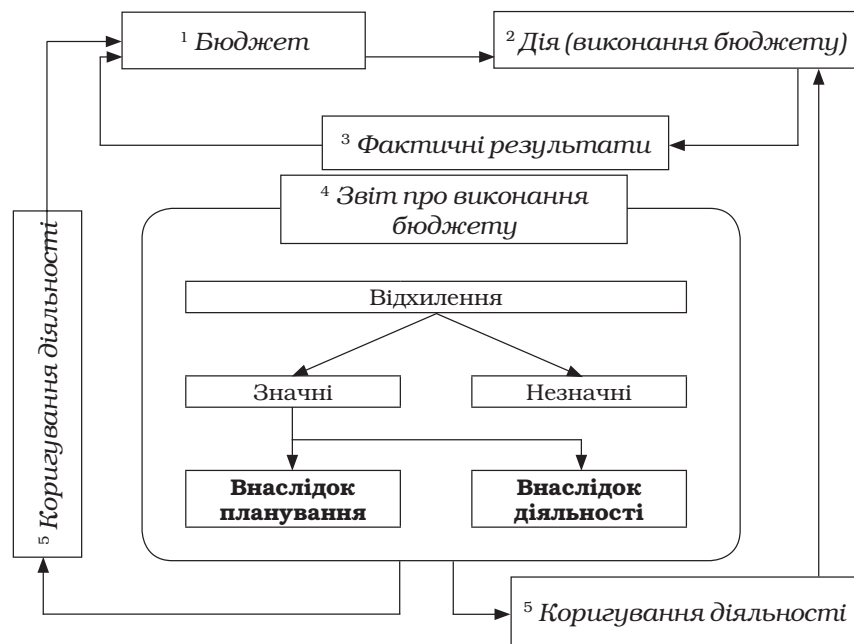


Рис. 24.3. Система бюджетного контролю

Відхилення від гнучкого бюджету – це різниця між фактичними результатами діяльності й показниками гнучкого бюджету. Відображає ефективність діяльності (характеризує взаємозв'язок між витраченими ресурсами та досягнутими результатами).

Відхилення за рахунок обсягу діяльності – це різниця між показниками гнучкого і статичного бюджетів. Відображає результативність (міра досягнення поставленої мети).

Таким чином, система бюджетування, заснована на контрольованому прогнозі, має цілий ряд переваг і в сучасних умовах є одним з найбільш передових методів управління.

релевантного діапазону. Використання гнучкого бюджету дає змогу розподілити загальне відхилення від гнучкого бюджету та відхилення за рахунок обсягу діяльності (рис. 24.4.).

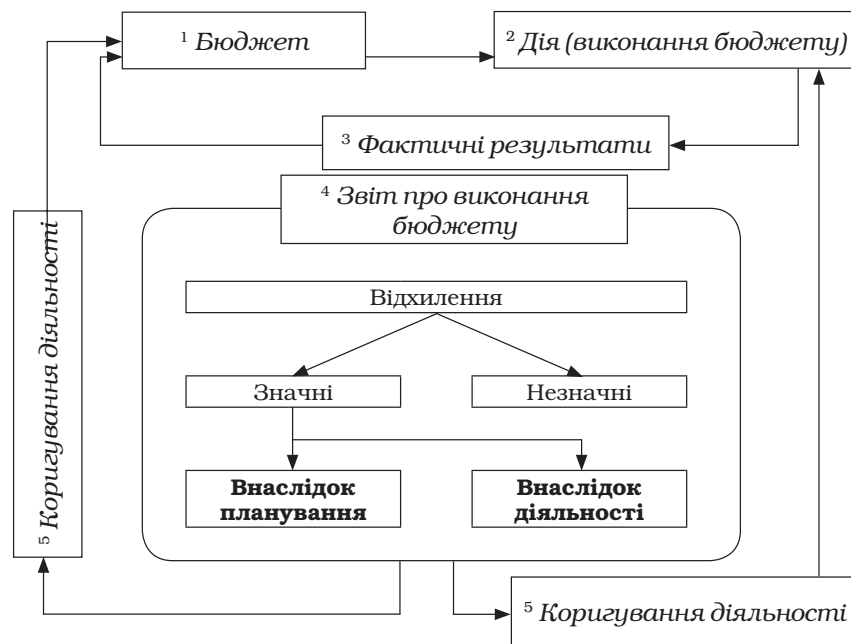


Рис. 24.3. Система бюджетного контролю

Відхилення від гнучкого бюджету – це різниця між фактичними результатами діяльності й показниками гнучкого бюджету. Відображає ефективність діяльності (характеризує взаємозв'язок між витраченими ресурсами та досягнутими результатами).

Відхилення за рахунок обсягу діяльності – це різниця між показниками гнучкого і статичного бюджетів. Відображає результативність (міра досягнення поставленої мети).

Таким чином, система бюджетування, заснована на контрольованому прогнозі, має цілий ряд переваг і в сучасних умовах є одним з найбільш передових методів управління.

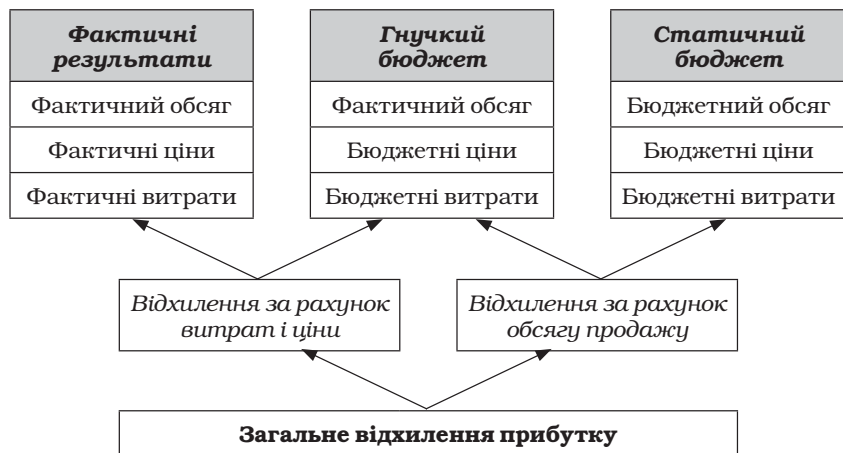


Рис. 24.4. Схема аналізу відхилень з використанням гнучкого бюджету

Контрольні запитання

1. Що таке бюджетування ?
2. У чому полягає мета бюджетування?
3. Які є напрями бюджетування?
4. Зведений бюджет та його елементи.
5. В якій послідовності здійснюють бюджетування?
6. Бюджетний комітет та його завдання.
7. Які є підходи до організації процесу бюджетування?
8. Види бюджетів.
9. Значення бухгалтера-аналітика у процесі бюджетування.
10. Що таке бюджетування через прирощення?
11. Що таке бюджетування з «нуля»?
12. Що таке бюджет продажу?
13. Бюджетний контроль та його значення.
14. Що таке звіт про виконання?
15. Охарактеризуйте види відхилень.
16. Що таке гнучкий бюджет?

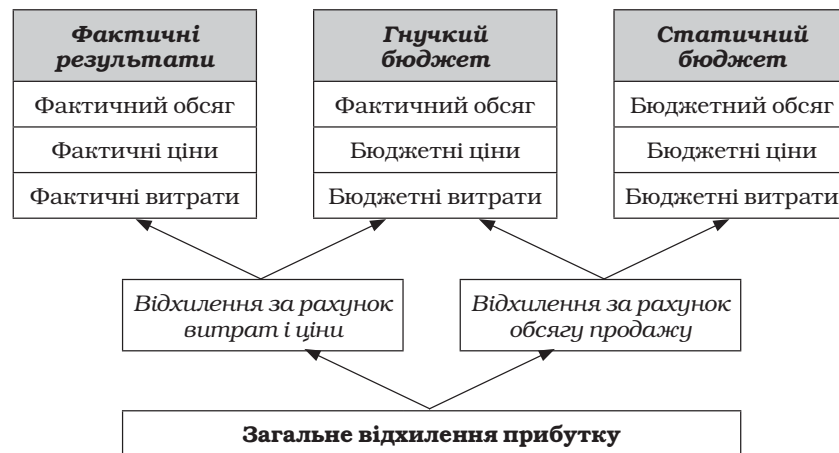


Рис. 24.4. Схема аналізу відхилень з використанням гнучкого бюджету

Контрольні запитання

1. Що таке бюджетування ?
2. У чому полягає мета бюджетування?
3. Які є напрями бюджетування?
4. Зведений бюджет та його елементи.
5. В якій послідовності здійснюють бюджетування?
6. Бюджетний комітет та його завдання.
7. Які є підходи до організації процесу бюджетування?
8. Види бюджетів.
9. Значення бухгалтера-аналітика у процесі бюджетування.
10. Що таке бюджетування через прирощення?
11. Що таке бюджетування з «нуля»?
12. Що таке бюджет продажу?
13. Бюджетний контроль та його значення.
14. Що таке звіт про виконання?
15. Охарактеризуйте види відхилень.
16. Що таке гнучкий бюджет?

Дискусійні питання

1. Впровадження системи бюджетування в інформаційне середовище управлінського обліку підприємства.
2. Бюджетування як елемент управління розвитком роботи підприємства.

Теми рефератів

1. Суть бюджетування. Види бюджетів.
2. Складання та взаємоузгодження бюджетів.
3. Бюджетування через приріст, бюджетування «з нуля».
4. Контроль за виконанням бюджетів та аналіз відхилень.
5. Облік, аналіз і бюджетування витрат.

Дискусійні питання

1. Впровадження системи бюджетування в інформаційне середовище управлінського обліку підприємства.
2. Бюджетування як елемент управління розвитком роботи підприємства.

Теми рефератів

1. Суть бюджетування. Види бюджетів.
2. Складання та взаємоузгодження бюджетів.
3. Бюджетування через приріст, бюджетування «з нуля».
4. Контроль за виконанням бюджетів та аналіз відхилень.
5. Облік, аналіз і бюджетування витрат.

ТЕМА 25

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І ЗВІТНІСТЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Питання до розгляду

- 25.1. Сутність, типи центрів відповідальності.
 - 25.1.1. Переваги та недоліки децентралізації.
 - 25.1.2. Типи центрів відповідальності.
- 25.2. Оцінка діяльності центрів відповідальності.
- 25.3. Трансфертне ціноутворення.
- 25.4. Контроль та внутрішня звітність за центрами відповідальності.

Ключові терміни і поняття: центри відповідальності, центр витрат, центр доходів, центр прибутку, центр інвестицій, місця виникнення витрат, кошторис, внутрішня звітність, трансфертне ціноутворення.

Після вивчення матеріалу теми 25 студент повинен знати

- основні поняття;
- типи центрів відповідальності;
- як здійснюється оцінка діяльності центрів відповідальності;
- види ринкових цін, їх характеристика;
- поняття кошторису і звітності за центрами відповідальності.

Після вивчення матеріалу теми 25 студент повинен вміти:

- пояснювати суть центрів відповідальності та децентралізації управління;
- описувати типи центрів відповідальності;
- розкривати суть внутрішньої звітності;
- розуміти суть та значення трансфертного ціноутворення;
- застосовувати основні методи трансфертних цін.

ТЕМА 25

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І ЗВІТНІСТЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Питання до розгляду

- 25.1. Сутність, типи центрів відповідальності.
 - 25.1.1. Переваги та недоліки децентралізації.
 - 25.1.2. Типи центрів відповідальності.
- 25.2. Оцінка діяльності центрів відповідальності.
- 25.3. Трансфертне ціноутворення.
- 25.4. Контроль та внутрішня звітність за центрами відповідальності.

Ключові терміни і поняття: центри відповідальності, центр витрат, центр доходів, центр прибутку, центр інвестицій, місця виникнення витрат, кошторис, внутрішня звітність, трансфертне ціноутворення.

Після вивчення матеріалу теми 25 студент повинен знати

- основні поняття;
- типи центрів відповідальності;
- як здійснюється оцінка діяльності центрів відповідальності;
- види ринкових цін, їх характеристика;
- поняття кошторису і звітності за центрами відповідальності.

Після вивчення матеріалу теми 25 студент повинен вміти:

- пояснювати суть центрів відповідальності та децентралізації управління;
- описувати типи центрів відповідальності;
- розкривати суть внутрішньої звітності;
- розуміти суть та значення трансфертного ціноутворення;
- застосовувати основні методи трансфертних цін.

25.1. Сутність, типи центрів відповідальності

Великі розміри підприємств, компаній, фінансово-промислових груп, їх багатогалузевий характер створюють значні перешкоди на шляху їх подальшого розвитку внаслідок різкого зростання потоків оперативної інформації та потоку адміністративних рішень. Одним із шляхів подолання цих перешкод є перехід до децентралізованої системи управління, що дає змогу розподілити повноваження щодо прийняття рішень між різними рівнями управління, а також відповідальність стосовно планування та контролю доходів і витрат. Головна відмінна риса децентралізації – свобода прийняття рішень.

Завдання керівника великого підприємства полягає в тому, щоб визначити стратегічний напрям, заручитись підтримкою підлеглих, дати їм засоби та повноваження і залишити у спокої. Тому децентралізація – це, насамперед, відносини між керівниками різного рівня в системі управління підприємством. Це якісно новий тип управління, спрямований на максимізацію прибутків.

25.1.1. Переваги та недоліки децентралізації

До переваг децентралізації відносять: можливість керівників зосередити увагу на розв'язанні стратегічних питань; на відповідних рівнях управління рішення приймаються оперативно; рішення приймаються керівниками, що глибоко ознайомлені з проблемою; керівники нижчого рівня набувають досвіду, що дає їм можливість посісти вищі посади.

Крім переваг, існують й недоліки децентралізації: ускладнюється процес координування діяльністю; з'являється внутрішня конкуренція; збільшуються витрати на утримання обслуговуючого персоналу.

До складу будь-якого суб'єкта господарювання входять структурні підрозділи, які визначають його організаційну структуру і виконують різні функції: майстерні, цехи, відділи, служби, секції, ательє, відділення тощо. Їх очолюють керівники (начальники, завідувачі тощо), які несуть повну відповідальність за результати діяльності своїх підрозділів і контролюють їх.

Облік за центрами відповідальності – це система бухгалтерського обліку, яка забезпечує відображення, накопичення, аналіз

25.1. Сутність, типи центрів відповідальності

Великі розміри підприємств, компаній, фінансово-промислових груп, їх багатогалузевий характер створюють значні перешкоди на шляху їх подальшого розвитку внаслідок різкого зростання потоків оперативної інформації та потоку адміністративних рішень. Одним із шляхів подолання цих перешкод є перехід до децентралізованої системи управління, що дає змогу розподілити повноваження щодо прийняття рішень між різними рівнями управління, а також відповідальність стосовно планування та контролю доходів і витрат. Головна відмінна риса децентралізації – свобода прийняття рішень.

Завдання керівника великого підприємства полягає в тому, щоб визначити стратегічний напрям, заручитись підтримкою підлеглих, дати їм засоби та повноваження і залишити у спокої. Тому децентралізація – це, насамперед, відносини між керівниками різного рівня в системі управління підприємством. Це якісно новий тип управління, спрямований на максимізацію прибутків.

25.1.1. Переваги та недоліки децентралізації

До переваг децентралізації відносять: можливість керівників зосередити увагу на розв'язанні стратегічних питань; на відповідних рівнях управління рішення приймаються оперативно; рішення приймаються керівниками, що глибоко ознайомлені з проблемою; керівники нижчого рівня набувають досвіду, що дає їм можливість посісти вищі посади.

Крім переваг, існують й недоліки децентралізації: ускладнюється процес координування діяльністю; з'являється внутрішня конкуренція; збільшуються витрати на утримання обслуговуючого персоналу.

До складу будь-якого суб'єкта господарювання входять структурні підрозділи, які визначають його організаційну структуру і виконують різні функції: майстерні, цехи, відділи, служби, секції, ательє, відділення тощо. Їх очолюють керівники (начальники, завідувачі тощо), які несуть повну відповідальність за результати діяльності своїх підрозділів і контролюють їх.

Облік за центрами відповідальності – це система бухгалтерського обліку, яка забезпечує відображення, накопичення, аналіз

і представлення інформації про витрати та результати і дає змогу оцінювати діяльність окремих центрів відповідальності та їх керівників.

Така система обліку характеризується:

- персоналізацією облікових документів та визначенням меж відповідальності за конкретні статті витрат та надходжень;
- визначенням конкретних статей, що контролюються. Керуючий повинен відповідати лише за ті статті витрат і надходжень, які він може контролювати;
- керівник центру відповідальності повинен не лише надавати звітність за фактичними витратами і результатами, а й скласти кошториси на майбутній період.

Центр відповідальності – структурний підрозділ, за результатами діяльності якого встановлюється персональна відповідальність керівника.

Центр відповідальності – це частина підприємства, керівник якого особисто відповідає за результати його роботи. При цьому управління затратами відбувається через діяльність людей. Саме люди, які беруть участь в управлінні, мають відповідати за доцільність виникнення тих чи інших видів затрат.

Особливості діяльності менеджерів і пов'язаної з нею відповідальності зумовлюють виокремлення чотирьох типів центрів відповідальності: центр витрат, центр доходів, центр прибутку та центри інвестицій.

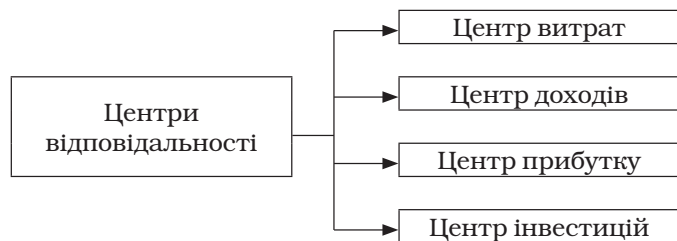


Рис. 25.1. Види центрів відповідальності

і представлення інформації про витрати та результати і дає змогу оцінювати діяльність окремих центрів відповідальності та їх керівників.

Така система обліку характеризується:

- персоналізацією облікових документів та визначенням меж відповідальності за конкретні статті витрат та надходжень;
- визначенням конкретних статей, що контролюються. Керуючий повинен відповідати лише за ті статті витрат і надходжень, які він може контролювати;
- керівник центру відповідальності повинен не лише надавати звітність за фактичними витратами і результатами, а й скласти кошториси на майбутній період.

Центр відповідальності – структурний підрозділ, за результатами діяльності якого встановлюється персональна відповідальність керівника.

Центр відповідальності – це частина підприємства, керівник якого особисто відповідає за результати його роботи. При цьому управління затратами відбувається через діяльність людей. Саме люди, які беруть участь в управлінні, мають відповідати за доцільність виникнення тих чи інших видів затрат.

Особливості діяльності менеджерів і пов'язаної з нею відповідальності зумовлюють виокремлення чотирьох типів центрів відповідальності: центр витрат, центр доходів, центр прибутку та центри інвестицій.

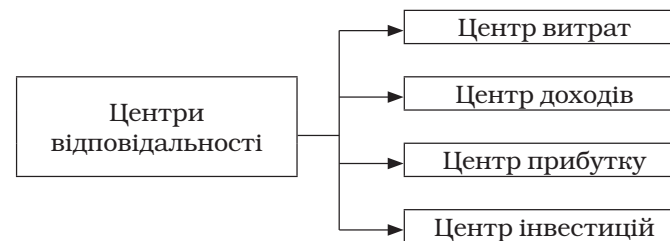


Рис. 25.1. Види центрів відповідальності

25.1.1.2.
Типи центрів
відповідальності

Центр витрат є підрозділом підприємства, керівник якого відповідає лише за витрати. Такими центрами є виробничі цехи, що не випускають кінцевої або завершенної продукції та напівфабрикатів, відділи заводу управління, соціальної служби тощо. Як правило, центри витрат пов'язані з виконанням функцій, які не мають чітко встановленої сфери діяльності. Різновидом центру витрат є центр нормативної собівартості, у якому встановлюють нормативи за елементами витрат.

Місце виникнення витрат – це структурні одиниці, які характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю. В них здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, виникають витрати, згідно з якими організовується планування, нормування і облік витрат виробництва з метою контролю за ними та управління ними.

Центр доходів – це підрозділи маркетингово-збутової діяльності, керівники яких відповідають лише за виручку від реалізації продукції, товарів, послуг і за витрати, пов'язані з їх реалізацією. Їм надають інформацію про рентабельніші вироби або товари, а результати діяльності таких центрів оцінюють переважно за обсягом та структурою продажу у натуральному та вартісному вираженні.

Центрами прибутку називають підрозділи, керівники яких відповідають не лише за витрати, а й за фінансові результати діяльності центрів. Такими підрозділами можуть бути окремі підприємства у складі об'єднання, філіали, дочірні підприємства, торгові представництва, крамниці, фірми тощо. Їх керівники мають змогу контролювати всі компоненти діяльності, від яких залежить величина прибутку: обсяги виробництва та продажу, ціни, витрати. Центри прибутку практично працюють як одиниці самостійного бізнесу. Основним документом управлінського контролю при цьому слугує звіт про прибутки та збитки. Менеджерів таких центрів керівництво мотивує з метою зниження витрат і зростання прибутків. Створення центрів відповідальності на великих підприємствах дає змогу децентралізувати відповідальність за прибуток.

Роботу центру відповідальності як центру прибутку забезпечує виконання таких умов:

- вимірювання продукції доходом, отриманим у центрі прибутку; вимірювання продукції, отримуваної з цього центру,

25.1.1.2.
Типи центрів
відповідальності

Центр витрат є підрозділом підприємства, керівник якого відповідає лише за витрати. Такими центрами є виробничі цехи, що не випускають кінцевої або завершенної продукції та напівфабрикатів, відділи заводу управління, соціальної служби тощо. Як правило, центри витрат пов'язані з виконанням функцій, які не мають чітко встановленої сфери діяльності. Різновидом центру витрат є центр нормативної собівартості, у якому встановлюють нормативи за елементами витрат.

Місце виникнення витрат – це структурні одиниці, які характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю. В них здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, виникають витрати, згідно з якими організовується планування, нормування і облік витрат виробництва з метою контролю за ними та управління ними.

Центр доходів – це підрозділи маркетингово-збутової діяльності, керівники яких відповідають лише за виручку від реалізації продукції, товарів, послуг і за витрати, пов'язані з їх реалізацією. Їм надають інформацію про рентабельніші вироби або товари, а результати діяльності таких центрів оцінюють переважно за обсягом та структурою продажу у натуральному та вартісному вираженні.

Центрами прибутку називають підрозділи, керівники яких відповідають не лише за витрати, а й за фінансові результати діяльності центрів. Такими підрозділами можуть бути окремі підприємства у складі об'єднання, філіали, дочірні підприємства, торгові представництва, крамниці, фірми тощо. Їх керівники мають змогу контролювати всі компоненти діяльності, від яких залежить величина прибутку: обсяги виробництва та продажу, ціни, витрати. Центри прибутку практично працюють як одиниці самостійного бізнесу. Основним документом управлінського контролю при цьому слугує звіт про прибутки та збитки. Менеджерів таких центрів керівництво мотивує з метою зниження витрат і зростання прибутків. Створення центрів відповідальності на великих підприємствах дає змогу децентралізувати відповідальність за прибуток.

Роботу центру відповідальності як центру прибутку забезпечує виконання таких умов:

- вимірювання продукції доходом, отриманим у центрі прибутку; вимірювання продукції, отримуваної з цього центру,

в інших центрах відповідальності за собівартістю придбаних товарів і послуг;

- надання менеджеру центру відповідальності значних повноважень у прийнятті рішень щодо: кількості та якості продукції, співвідношення кількості продукції і витрат, організації контролю за входом (ресурси) та виходом (продукція);
- дотримання умов, що підрозділ, який надає центрам відповідальності послуги, не може бути центром прибутку (наприклад, відділ внутрішнього аудиту).

Виділення центрів прибутку у разі організації випуску однорідної продукції (цемент, вугілля), де можливе застосування натуральних показників, є неефективним.

Діяльність центрів прибутку забезпечує таку перевагу, як стимулювання активності і професійного зростання менеджерів, конкуренції між ними. Однак робота центрів прибутку має і такі недоліки, як: ускладнення стосунків між менеджерами у разі тісного співробітництва підрозділів, що може загрожувати досягненню цілей підприємства і прагнення до короткотермінових результатів.

Центр інвестицій – це підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і результати інвестиційного процесу, а також за ефективність використання капітальних вкладень. Завданням центру є забезпечення отримання максимальної рентабельності вкладеного капіталу, його швидкої окупності.

Центри інвестицій можуть поділятися на сегменти, які, в свою чергу, можуть бути:

- галузеві (виробничі) – це частина підприємства, яка задіяна у виробництві одиниці або групи продукції;
- географічні (територіальні) – це окремі частини підприємства, які відокремлені в географічних регіонах, що можуть бути як на території України так і за кордоном.

Отже, децентралізація управління, виокремлення таких центрів відповідальності дають змогу оптимізувати управлінський процес, підвищити ефективність виробництва.

в інших центрах відповідальності за собівартістю придбаних товарів і послуг;

- надання менеджеру центру відповідальності значних повноважень у прийнятті рішень щодо: кількості та якості продукції, співвідношення кількості продукції і витрат, організації контролю за входом (ресурси) та виходом (продукція);
- дотримання умов, що підрозділ, який надає центрам відповідальності послуги, не може бути центром прибутку (наприклад, відділ внутрішнього аудиту).

Виділення центрів прибутку у разі організації випуску однорідної продукції (цемент, вугілля), де можливе застосування натуральних показників, є неефективним.

Діяльність центрів прибутку забезпечує таку перевагу, як стимулювання активності і професійного зростання менеджерів, конкуренції між ними. Однак робота центрів прибутку має і такі недоліки, як: ускладнення стосунків між менеджерами у разі тісного співробітництва підрозділів, що може загрожувати досягненню цілей підприємства і прагнення до короткотермінових результатів.

Центр інвестицій – це підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і результати інвестиційного процесу, а також за ефективність використання капітальних вкладень. Завданням центру є забезпечення отримання максимальної рентабельності вкладеного капіталу, його швидкої окупності.

Центри інвестицій можуть поділятися на сегменти, які, в свою чергу, можуть бути:

- галузеві (виробничі) – це частина підприємства, яка задіяна у виробництві одиниці або групи продукції;
- географічні (територіальні) – це окремі частини підприємства, які відокремлені в географічних регіонах, що можуть бути як на території України так і за кордоном.

Отже, децентралізація управління, виокремлення таких центрів відповідальності дають змогу оптимізувати управлінський процес, підвищити ефективність виробництва.

25.2. Оцінка діяльності центрів відповідальності

Оцінюють діяльність центрів відповідальності з огляду на дотримання таких критеріїв:

- взаємозв'язок з цілями компанії;
- баланс короткострокових та довгострокових цілей;
- відображення ключової діяльності керівництва;
- відображення результатів діяльності працівників;
- зрозумілість для працівників;
- можливість використання для оцінювання та заохочення працівників;
- об'єктивність і відносна простота розрахунку;
- послідовність і регулярність використання.

Вибір показників оцінювання центрів діяльності залежить насамперед від типу центру. Діяльність центрів витрат оцінюють переважно на основі аналізу відхилень від бюджетних або стандартних витрат. Оцінювання діяльності центрів прибутку здійснюється на підставі звіту, який відображає прибуток кожного центру. Діяльність центрів доходів оцінюється за обсягом і структурою продажу.

Центри інвестицій – це центральний апарат управління підприємством. Його можна розглядати як центр витрат і як центр прибутку. Одне із завдань цих центрів – оцінювання ефективності роботи підрозділів підприємства. Для оцінювання на різних підприємствах застосовують різні методи і показники:

- порівняння абсолютного обсягу прибутку;
- абсолютний обсяг прибутку і рентабельність реалізації;
- абсолютні обсяги продажу і прибутку;
- рентабельність активів та рентабельність реалізації;
- рентабельність реалізації;
- рентабельність активів;
- абсолютна величина руху грошових коштів.

Значна частина підприємств для оцінювання ефективності роботи застосовує показник рентабельності активів (РА), який розраховується за формулою:

$$РА = \text{Прибуток} : \text{Активи.}$$

25.2. Оцінка діяльності центрів відповідальності

Оцінюють діяльність центрів відповідальності з огляду на дотримання таких критеріїв:

- взаємозв'язок з цілями компанії;
- баланс короткострокових та довгострокових цілей;
- відображення ключової діяльності керівництва;
- відображення результатів діяльності працівників;
- зрозумілість для працівників;
- можливість використання для оцінювання та заохочення працівників;
- об'єктивність і відносна простота розрахунку;
- послідовність і регулярність використання.

Вибір показників оцінювання центрів діяльності залежить насамперед від типу центру. Діяльність центрів витрат оцінюють переважно на основі аналізу відхилень від бюджетних або стандартних витрат. Оцінювання діяльності центрів прибутку здійснюється на підставі звіту, який відображає прибуток кожного центру. Діяльність центрів доходів оцінюється за обсягом і структурою продажу.

Центри інвестицій – це центральний апарат управління підприємством. Його можна розглядати як центр витрат і як центр прибутку. Одне із завдань цих центрів – оцінювання ефективності роботи підрозділів підприємства. Для оцінювання на різних підприємствах застосовують різні методи і показники:

- порівняння абсолютного обсягу прибутку;
- абсолютний обсяг прибутку і рентабельність реалізації;
- абсолютні обсяги продажу і прибутку;
- рентабельність активів та рентабельність реалізації;
- рентабельність реалізації;
- рентабельність активів;
- абсолютна величина руху грошових коштів.

Значна частина підприємств для оцінювання ефективності роботи застосовує показник рентабельності активів (РА), який розраховується за формулою:

$$РА = \text{Прибуток} : \text{Активи.}$$

Причому за базу активів можуть братись активи за залишковою або за первісною вартістю. За базу оцінки можуть бути взяті або всі активи, або лише працюючі, власні активи чи акціонерний капітал.

У більшості випадків для оцінювання діяльності центрів відповідальності доцільно вираховувати рентабельність інвестованого капіталу (Рік), яка розраховується за формулою:

$$\text{Рік} = \text{Прибуток} : \text{Інвестований капітал.}$$

Безумовно, оцінювання діяльності можна поєднувати і з обсягом прибутку маржинального доходу, але вони окремо не відображають витрат інвестицій і при різних витратах (інвестиціях) така оцінка не може бути прийнятною.

Оцінка роботи керівників підрозділів лише на основі показника прибутку може призвести до негативного ефекту щодо довгострокового зростання підприємства. Тому для об'єктивної оцінки ефективності діяльності центрів інвестицій використовують три види показників:

- 1) якісні;
- 2) вартісні;
- 3) експертні оцінки.

До якісних показників належать: рівень підготовки кадрів, позиції на ринку, плінність кадрів, інновації.

До вартісних показників відносять рентабельність інвестованого капіталу.

Експертна оцінка полягає у анкетуванні працівників структурного підрозділу, вищого керівництва. При цьому враховують уміння працювати з колективом, пошук односторонніх та професіоналів.

Під час оцінки діяльності *центрів доходу* порівнюють фактичну суму одержаного доходу з бюджетом, визначають відхилення.

Відхилення доходу від продажів за рахунок зміни кількості реалізованої продукції визначають за формулою:

$$\Delta g = \sum g_1 p_0 - \sum g_0 p_0,$$

де $g_0 p_0$ – кількість окремих видів реалізованої продукції за планом і фактично;

p_0, p_1 – середня ціна реалізації продукції.

Причому за базу активів можуть братись активи за залишковою або за первісною вартістю. За базу оцінки можуть бути взяті або всі активи, або лише працюючі, власні активи чи акціонерний капітал.

У більшості випадків для оцінювання діяльності центрів відповідальності доцільно вираховувати рентабельність інвестованого капіталу (Рік), яка розраховується за формулою:

$$\text{Рік} = \text{Прибуток} : \text{Інвестований капітал.}$$

Безумовно, оцінювання діяльності можна поєднувати і з обсягом прибутку маржинального доходу, але вони окремо не відображають витрат інвестицій і при різних витратах (інвестиціях) така оцінка не може бути прийнятною.

Оцінка роботи керівників підрозділів лише на основі показника прибутку може призвести до негативного ефекту щодо довгострокового зростання підприємства. Тому для об'єктивної оцінки ефективності діяльності центрів інвестицій використовують три види показників:

- 1) якісні;
- 2) вартісні;
- 3) експертні оцінки.

До якісних показників належать: рівень підготовки кадрів, позиції на ринку, плінність кадрів, інновації.

До вартісних показників відносять рентабельність інвестованого капіталу.

Експертна оцінка полягає у анкетуванні працівників структурного підрозділу, вищого керівництва. При цьому враховують уміння працювати з колективом, пошук односторонніх та професіоналів.

Під час оцінки діяльності *центрів доходу* порівнюють фактичну суму одержаного доходу з бюджетом, визначають відхилення.

Відхилення доходу від продажів за рахунок зміни кількості реалізованої продукції визначають за формулою:

$$\Delta g = \sum g_1 p_0 - \sum g_0 p_0,$$

де $g_0 p_0$ – кількість окремих видів реалізованої продукції за планом і фактично;

p_0, p_1 – середня ціна реалізації продукції.

Відхилення за рахунок зміни обсягу виробництва:

$$\Delta gp = \left[\frac{\sum g_1 p_0}{\sum b_0 p_0} - 1 \right] \cdot \sum g_0 p_0,$$

де b_0, b_1 – обсяг виробництва продукції за бюджетом і фактично (одиниць).

Відхилення доходу від продажів за рахунок зміни ціни реалізації продукції:

$$\Delta g = \sum g_1 p_1 - \sum g_1 p_0,$$

Причинами такого відхилення може бути:

- зміна питомої ваги реалізації продукції за окремими каналами;
- зміна структури окремих видів реалізованої продукції;
- зміна строків реалізації продукції;
- зміна якості продукції.

Оцінку діяльності *центрів витрат* можна здійснювати за методом «тариф – година – машина». Суть методу полягає в тому, що за кожним центром відповідальності закріплюється певне устаткування та заздалегідь визначаються витрати на одну машино-годину його роботи. Визначивши час роботи кожного виду устаткування та, відповідно, вартість однієї машино-години, розраховують прямі витрати на оброблення, до яких потім додають витрати на амортизацію устаткування.

Фактична собівартість окремих видів продукції розраховується як сума матеріальних витрат і добутку нормативної (фактичної) собівартості однієї машино-години на кількість годин, затрачених на кожному етапі технологічного процесу, а не на готовій продукції.

Оцінюють діяльність *центрів прибутку* на основі звітів про прибутки і збитки, які містять деталізацію за підрозділами та інформацію про відхилення від нормативів. Для оцінки центру прибутку всі витрати розділяють на змінні і постійні, визначають за кожним підрозділом маржинальний дохід (за виключенням постійних витрат), розраховують внесок кожного підрозділу у покриття загальних постійних витрат і утворення операційного прибутку.

Відхилення за рахунок зміни обсягу виробництва:

$$\Delta gp = \left[\frac{\sum g_1 p_0}{\sum b_0 p_0} - 1 \right] \cdot \sum g_0 p_0,$$

де b_0, b_1 – обсяг виробництва продукції за бюджетом і фактично (одиниць).

Відхилення доходу від продажів за рахунок зміни ціни реалізації продукції:

$$\Delta g = \sum g_1 p_1 - \sum g_1 p_0,$$

Причинами такого відхилення може бути:

- зміна питомої ваги реалізації продукції за окремими каналами;
- зміна структури окремих видів реалізованої продукції;
- зміна строків реалізації продукції;
- зміна якості продукції.

Оцінку діяльності *центрів витрат* можна здійснювати за методом «тариф – година – машина». Суть методу полягає в тому, що за кожним центром відповідальності закріплюється певне устаткування та заздалегідь визначаються витрати на одну машино-годину його роботи. Визначивши час роботи кожного виду устаткування та, відповідно, вартість однієї машино-години, розраховують прямі витрати на оброблення, до яких потім додають витрати на амортизацію устаткування.

Фактична собівартість окремих видів продукції розраховується як сума матеріальних витрат і добутку нормативної (фактичної) собівартості однієї машино-години на кількість годин, затрачених на кожному етапі технологічного процесу, а не на готовій продукції.

Оцінюють діяльність *центрів прибутку* на основі звітів про прибутки і збитки, які містять деталізацію за підрозділами та інформацію про відхилення від нормативів. Для оцінки центру прибутку всі витрати розділяють на змінні і постійні, визначають за кожним підрозділом маржинальний дохід (за виключенням постійних витрат), розраховують внесок кожного підрозділу у покриття загальних постійних витрат і утворення операційного прибутку.

Для цього окремо обліковують постійні витрати або потім їх визначають на основі віднесення до певного центру відповідальності за допомогою бази розподілу.

Враховуючи, що будь-яка виробнича діяльність характеризується конкретною величиною затрат і доходів, оцінювати діяльність підприємств (підрозділів, центрів відповідальності) можна при систематичному їх порівнянні.

Існують три варіанти результатів такого порівняння:

- 1) витрати < доходу – виробництво прибуткове, вигідне, а продукція рентабельна;
- 2) витрати > доходу – виробництво збиткове і невигідне, а продукція – нерентабельна;
- 3) витрати = доходу – критична точка обсягу (беззбитковості); у такій ситуації виробництво не прибуткове й не збиткове, тобто затрати відповідають доходу.

Важливим питанням є також вибір показників оцінювання діяльності керівників. Для цієї мети також використовують, як правило, ряд показників:

- обсяг прибутку на інвестований капітал;
- виконання планів;
- досягнення запланованого прибутку до чи після оподаткування;
- досягнення запланованого рівня грошового потоку.

25.3. Трансфертне ціноутворення

Багато проблем при оцінюванні діяльності центрів відповідальності виникають тоді, коли вони реалізують продукцію або надають послуги один одному. За цих умов на результати та оцінювання діяльності центрів відповідальності значною мірою впливають трансфертні ціни.

Трансфертна ціна – ціна, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності підприємства передаються іншому центру відповідальності цього підприємства.

Продукція (послуги) підрозділу можуть повністю споживатися всередині підприємства. Виникає проблема у встановленні ціни,

Для цього окремо обліковують постійні витрати або потім їх визначають на основі віднесення до певного центру відповідальності за допомогою бази розподілу.

Враховуючи, що будь-яка виробнича діяльність характеризується конкретною величиною затрат і доходів, оцінювати діяльність підприємств (підрозділів, центрів відповідальності) можна при систематичному їх порівнянні.

Існують три варіанти результатів такого порівняння:

- 1) витрати < доходу – виробництво прибуткове, вигідне, а продукція рентабельна;
- 2) витрати > доходу – виробництво збиткове і невигідне, а продукція – нерентабельна;
- 3) витрати = доходу – критична точка обсягу (беззбитковості); у такій ситуації виробництво не прибуткове й не збиткове, тобто затрати відповідають доходу.

Важливим питанням є також вибір показників оцінювання діяльності керівників. Для цієї мети також використовують, як правило, ряд показників:

- обсяг прибутку на інвестований капітал;
- виконання планів;
- досягнення запланованого прибутку до чи після оподаткування;
- досягнення запланованого рівня грошового потоку.

25.3. Трансфертне ціноутворення

Багато проблем при оцінюванні діяльності центрів відповідальності виникають тоді, коли вони реалізують продукцію або надають послуги один одному. За цих умов на результати та оцінювання діяльності центрів відповідальності значною мірою впливають трансфертні ціни.

Трансфертна ціна – ціна, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності підприємства передаються іншому центру відповідальності цього підприємства.

Продукція (послуги) підрозділу можуть повністю споживатися всередині підприємства. Виникає проблема у встановленні ціни,

за якою буде складатись звітність, щоб результати діяльності можна було правильно оцінити.

Підрозділ також може здійснювати продаж і купівлю на зовнішньому ринку. У цьому разі трансфертна ціна виражає відносини за підприємством в цілому.

Трансфертна ціна повинна містити інформацію, що змушувала б керівників підрозділів приймати рішення, оптимальні для всього підприємства.

Основні *функції* трансфертних цін на підприємстві:

- матеріальне стимулювання персоналу залежно від результатів діяльності підрозділів;
- розподіл затрат за місцями виникнення.

У практиці господарювання найчастіше використовують:

- 1) трансфертні ціни, що ґрунтуються на ринкових;
- 2) трансфертні ціни, що базуються на витратах;
- 3) договірні трансфертні ціни.

Ринкові трансфертні ціни встановлюються тоді, коли на продукцію існує ринкова ціна. За цим методом ціна напівфабрикатів у внутрішньому обігу підприємства встановлюється рівною вартості аналогічної продукції на зовнішньому ринку. Прибуток від реалізації напівфабрикату визначають як різницю між трансфертною ціною та витратами підрозділу (фактичними або кошторисними). Основною умовою використання методу трансфертного ціноутворення на базі ринкової ціни є мінімальна внутрішньовиробнича залежність підрозділів. Трансфертне ціноутворення на основі ринкових цін властиве передусім підприємствам із децентралізованою організаційною структурою з високим ступенем внутрішньої автономії підрозділів, які можуть здійснювати самостійну фінансову діяльність (холдинги, концерни). Перевагою ринкової трансфертної ціни є об'єктивність відображення характеру взаємовідносин продавця і покупця, а недоліком – те, що ринкова ціна не завжди є чітко визначеною, неоднаковою у різних постачальників.

При застосуванні цього методу трансфертна ціна визначається за формулою:

Трансфертна ціна = змінна собівартість одиниці продукції + маржинальний дохід на одиницю продукції, який втрачається підрозділом в результаті відмови від зовнішніх продажів.

В основі трансфертних цін, що базуються *на витратах*, лежать фактичні затрати. Основним недоліком цього методу є від-

за якою буде складатись звітність, щоб результати діяльності можна було правильно оцінити.

Підрозділ також може здійснювати продаж і купівлю на зовнішньому ринку. У цьому разі трансфертна ціна виражає відносини за підприємством в цілому.

Трансфертна ціна повинна містити інформацію, що змушувала б керівників підрозділів приймати рішення, оптимальні для всього підприємства.

Основні *функції* трансфертних цін на підприємстві:

- матеріальне стимулювання персоналу залежно від результатів діяльності підрозділів;
- розподіл затрат за місцями виникнення.

У практиці господарювання найчастіше використовують:

- 1) трансфертні ціни, що ґрунтуються на ринкових;
- 2) трансфертні ціни, що базуються на витратах;
- 3) договірні трансфертні ціни.

Ринкові трансфертні ціни встановлюються тоді, коли на продукцію існує ринкова ціна. За цим методом ціна напівфабрикатів у внутрішньому обігу підприємства встановлюється рівною вартості аналогічної продукції на зовнішньому ринку. Прибуток від реалізації напівфабрикату визначають як різницю між трансфертною ціною та витратами підрозділу (фактичними або кошторисними). Основною умовою використання методу трансфертного ціноутворення на базі ринкової ціни є мінімальна внутрішньовиробнича залежність підрозділів. Трансфертне ціноутворення на основі ринкових цін властиве передусім підприємствам із децентралізованою організаційною структурою з високим ступенем внутрішньої автономії підрозділів, які можуть здійснювати самостійну фінансову діяльність (холдинги, концерни). Перевагою ринкової трансфертної ціни є об'єктивність відображення характеру взаємовідносин продавця і покупця, а недоліком – те, що ринкова ціна не завжди є чітко визначеною, неоднаковою у різних постачальників.

При застосуванні цього методу трансфертна ціна визначається за формулою:

Трансфертна ціна = змінна собівартість одиниці продукції + маржинальний дохід на одиницю продукції, який втрачається підрозділом в результаті відмови від зовнішніх продажів.

В основі трансфертних цін, що базуються *на витратах*, лежать фактичні затрати. Основним недоліком цього методу є від-

сутність мотивації до скорочення затрат. Витратні ринкові ціни встановлюються у разі відсутності договірної ринкової ціни.

Договірні трансфертні ціни використовуються для усунення недоліків попередніх методів. Цей метод дає змогу погодити локальні ціни і досягти балансу інтересів на основі двосторонніх домовленостей структурних підрозділів. Договірні ціни формуються з урахуванням реальних умов господарювання відповідно до ринкових цін або на основі затрат.

Величина трансфертних цін коливається від мінімальної величини (собівартості) до ринкової ціни (собівартість + прибуток):

$$C \leq \text{ТЦ} \leq \text{РЦ},$$

де С – собівартість продукції;
ТЦ – трансфертна ціна;
РЦ – ринкова ціна.

Загалом, вибір методу розрахунку трансфертної ціни залежить від трьох основних чинників:

- 1) до якого типу центрів відповідальності належить підрозділ, на продукцію якого встановлюється трансфертна ціна, тобто від того, які повноваження має даний підрозділ;
- 2) наявність і стан ринку проміжних продуктів чи послуг, аналогічних продукції чи послугам, на які встановлюється трансфертна ціна;
- 3) ступеня децентралізації внутрішньофірмового управління і можливості підрозділу купувати та продавати як всередині підприємства, так і на стороні.

Від правильності визначення трансфертних цін залежить ефективність їх застосування.

25.4. Контроль та внутрішня звітність за центрами відповідальності

Важливим завданням управлінського обліку є найбільш повне задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів – менеджерів різних рівнів управління. Тому важливе значення має

сутність мотивації до скорочення затрат. Витратні ринкові ціни встановлюються у разі відсутності договірної ринкової ціни.

Договірні трансфертні ціни використовуються для усунення недоліків попередніх методів. Цей метод дає змогу погодити локальні ціни і досягти балансу інтересів на основі двосторонніх домовленостей структурних підрозділів. Договірні ціни формуються з урахуванням реальних умов господарювання відповідно до ринкових цін або на основі затрат.

Величина трансфертних цін коливається від мінімальної величини (собівартості) до ринкової ціни (собівартість + прибуток):

$$C \leq \text{ТЦ} \leq \text{РЦ},$$

де С – собівартість продукції;
ТЦ – трансфертна ціна;
РЦ – ринкова ціна.

Загалом, вибір методу розрахунку трансфертної ціни залежить від трьох основних чинників:

- 1) до якого типу центрів відповідальності належить підрозділ, на продукцію якого встановлюється трансфертна ціна, тобто від того, які повноваження має даний підрозділ;
- 2) наявність і стан ринку проміжних продуктів чи послуг, аналогічних продукції чи послугам, на які встановлюється трансфертна ціна;
- 3) ступеня децентралізації внутрішньофірмового управління і можливості підрозділу купувати та продавати як всередині підприємства, так і на стороні.

Від правильності визначення трансфертних цін залежить ефективність їх застосування.

25.4. Контроль та внутрішня звітність за центрами відповідальності

Важливим завданням управлінського обліку є найбільш повне задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів – менеджерів різних рівнів управління. Тому важливе значення має

порядок та принципи розробки форм внутрішньої звітності як одного з основних об'єктів управлінського обліку.

Основні принципи підготовки внутрішньої (управлінської) звітності:

- цільове спрямування звіту на вирішення конкретних завдань;
- адресність звіту, призначеного для конкретної особи (групи осіб, рівнів управління);
- оптимальність (звіт не повинен містити зайву інформацію, яка заважає сприймати основну);
- зрозумілість (інформація має бути представлена в зрозумілій та простій для сприйняття формі: табличній чи графічній).

Під час складання звіту слід дотримуватись основного принципу – економічності, тобто затрати на підготовку форми внутрішньої звітності не можуть перевищувати ефекту, одержаного від її використання.

Система контролю в межах управління підприємством включає в себе адміністративний контроль за поточною діяльністю підприємства, бухгалтерський (ретроспективний) та кошторисний (перспективний).

Планування як елемент управління витратами передбачає складання кошторисів за різними напрямками діяльності і в цілому по підприємству. В результаті виробничі витрати порівнюють із витратами, передбаченими кошторисом.

Кошторис

Кошторис є головним інструментом управлінського обліку, що дає змогу контролювати діяльність центру відповідальності.

Під кошторисом у загальному плані розуміють формалізований письмовий звіт про плани управління на майбутнє, виражений у вартісних показниках. *Кошторис* – це фінансовий план, що містить інформацію про очікувані витрати (для центру витрат) на очікуваний прибуток (для центру прибутку).

Значного поширення отримали гнучкі кошториси, які дають змогу перерахувати очікувані плани і результати на фактичний обсяг виробництва. Суть розрахунку полягає в чіткому розподілі всіх статей витрат, що враховуються, на змінні та постійні і наступному коригуванні очікуваних змінних витрат на коефіцієнт фактичної зміни обсягів виробництва.

порядок та принципи розробки форм внутрішньої звітності як одного з основних об'єктів управлінського обліку.

Основні принципи підготовки внутрішньої (управлінської) звітності:

- цільове спрямування звіту на вирішення конкретних завдань;
- адресність звіту, призначеного для конкретної особи (групи осіб, рівнів управління);
- оптимальність (звіт не повинен містити зайву інформацію, яка заважає сприймати основну);
- зрозумілість (інформація має бути представлена в зрозумілій та простій для сприйняття формі: табличній чи графічній).

Під час складання звіту слід дотримуватись основного принципу – економічності, тобто затрати на підготовку форми внутрішньої звітності не можуть перевищувати ефекту, одержаного від її використання.

Система контролю в межах управління підприємством включає в себе адміністративний контроль за поточною діяльністю підприємства, бухгалтерський (ретроспективний) та кошторисний (перспективний).

Планування як елемент управління витратами передбачає складання кошторисів за різними напрямками діяльності і в цілому по підприємству. В результаті виробничі витрати порівнюють із витратами, передбаченими кошторисом.

Кошторис

Кошторис є головним інструментом управлінського обліку, що дає змогу контролювати діяльність центру відповідальності.

Під кошторисом у загальному плані розуміють формалізований письмовий звіт про плани управління на майбутнє, виражений у вартісних показниках. *Кошторис* – це фінансовий план, що містить інформацію про очікувані витрати (для центру витрат) на очікуваний прибуток (для центру прибутку).

Значного поширення отримали гнучкі кошториси, які дають змогу перерахувати очікувані плани і результати на фактичний обсяг виробництва. Суть розрахунку полягає в чіткому розподілі всіх статей витрат, що враховуються, на змінні та постійні і наступному коригуванні очікуваних змінних витрат на коефіцієнт фактичної зміни обсягів виробництва.

Звіт, що порівнює фактичні результати із запланованими величинами, називається *Звітом про виконання кошторису*. Такий звіт включає в себе найменування витрат, що контролюються, витрати за кошторисом, фактичні витрати та відхилення від кошторису. До звіту можуть подаватись пояснювальні записки щодо причин відхилень від кошторису. У центрі витрат складають кошторис витрат, який включає лише контрольовані види витрат, на розмір яких може впливати керівник центру. У центрі доходів складають кошторис доходів, який включає лише контрольовані доходи.

Кошториси та звіти про виконання кошторисів – це перший, найнижчий рівень внутрішньої звітності про витрати і результати, який забезпечує задоволення інформаційних потреб для оцінювання і контролю діяльності підрозділів.

Для створення на підприємстві дієвої системи внутрішньої звітності необхідним є вивчення завдань, що вирішують керівники різних підрозділів, та виявлення потреб в інформаційному забезпеченні. Для цього складають *інформаційні карти*, які містять інформацію про діяльність структурних підрозділів.

При здійсненні обліку за центрами відповідальності збирають інформацію про витрати і доходи за кожним окремим центром відповідальності з метою виявлення відхилень, встановлюють причини відхилень відповідальних осіб.

Важливою передумовою обліку за центрами відповідальності вважають встановлення цільових фінансових показників, їх систематичне вимірювання, порівняння фактичних даних із цільовими показниками, аналіз відхилень та розробка й реалізація відповідних заходів, якщо відхилення виявляється суттєвими.

Цільовими фінансовими показниками, як правило для центрів прибутку є величина прибутку, для центрів інвестицій – прибуток на інвестиції, для центрів затрат – величина затрат.

Облік відповідальності здійснюється на основі форм звітності, що складається в чітко визначені терміни. Ця звітність містить інформацію про відхилення фактичних показників від кошторисних, за які відповідає керівник конкретного центру.

У центрі прибутку складають *Звіт про прибутки і збитки*, який містить інформацію про дохід від реалізації продукції, собівартість, валовий прибуток.

Звітністю центру інвестицій, як правило, виступають *фінансові звіти*.

Звіт, що порівнює фактичні результати із запланованими величинами, називається *Звітом про виконання кошторису*. Такий звіт включає в себе найменування витрат, що контролюються, витрати за кошторисом, фактичні витрати та відхилення від кошторису. До звіту можуть подаватись пояснювальні записки щодо причин відхилень від кошторису. У центрі витрат складають кошторис витрат, який включає лише контрольовані види витрат, на розмір яких може впливати керівник центру. У центрі доходів складають кошторис доходів, який включає лише контрольовані доходи.

Кошториси та звіти про виконання кошторисів – це перший, найнижчий рівень внутрішньої звітності про витрати і результати, який забезпечує задоволення інформаційних потреб для оцінювання і контролю діяльності підрозділів.

Для створення на підприємстві дієвої системи внутрішньої звітності необхідним є вивчення завдань, що вирішують керівники різних підрозділів, та виявлення потреб в інформаційному забезпеченні. Для цього складають *інформаційні карти*, які містять інформацію про діяльність структурних підрозділів.

При здійсненні обліку за центрами відповідальності збирають інформацію про витрати і доходи за кожним окремим центром відповідальності з метою виявлення відхилень, встановлюють причини відхилень відповідальних осіб.

Важливою передумовою обліку за центрами відповідальності вважають встановлення цільових фінансових показників, їх систематичне вимірювання, порівняння фактичних даних із цільовими показниками, аналіз відхилень та розробка й реалізація відповідних заходів, якщо відхилення виявляється суттєвими.

Цільовими фінансовими показниками, як правило для центрів прибутку є величина прибутку, для центрів інвестицій – прибуток на інвестиції, для центрів затрат – величина затрат.

Облік відповідальності здійснюється на основі форм звітності, що складається в чітко визначені терміни. Ця звітність містить інформацію про відхилення фактичних показників від кошторисних, за які відповідає керівник конкретного центру.

У центрі прибутку складають *Звіт про прибутки і збитки*, який містить інформацію про дохід від реалізації продукції, собівартість, валовий прибуток.

Звітністю центру інвестицій, як правило, виступають *фінансові звіти*.

Важливим завданням виробничого підрозділу є скорочення затрат у процесі виробництва, тому складовою частиною загальної звітності центру затрат є *звіт про виконання планової собівартості* конкретного виду продукції.

Така форма звіту забезпечує ефективний контроль за:

- дотриманням норм та нормативів витрачання різноманітних видів ресурсів;
- якістю прийнятих рішень.

Важливе значення має форма звітності, що базується на показнику маржинального доходу і характеризує внесок від реалізації різних видів продукції в загальний прибуток підприємства та використовується не лише для контролю, а й для прийняття управлінських рішень: *Звіт про внесок окремих видів продукції*. Така форма звітності необхідна для прийняття рішення щодо формування найбільш вигідного асортименту продукції (робіт, послуг).

Складовою системи звітності є *Звіт про внесок сегментів діяльності*, який характеризує внесок сегментів діяльності в загальний прибуток підприємства. Такий звіт відображає внесок зовнішніх сегментів (географічних районів: різних країн та континентів) у результати діяльності підприємства.

Аналіз на основі показників наведеного звіту допоможе оцінити рівень внеску в прибуток кожного сегмента діяльності. Ця інформація використовується для оцінки результатів діяльності та прийняття управлінських рішень з урахуванням прибутковості продукції на ринку товарів. Форма цього звіту може бути деталізована й додатково включати дані про конкретні види продукції (виготовлені в конкретних центрах відповідальності).

До складу внутрішньої фінансової звітності включають також форми, що містять основні показники діяльності конкретного центру відповідальності і належать до складу підконтрольних з боку керівника цього центру. Так, виробничий цех складає форму, в якій містяться результати діяльності, тобто обсяги виробництва продукції: *Звіт щодо виконання планового обсягу виробництва продукції*. Звітність центру прибутку може бути деталізована до операційного прибутку: *Звіт виконання плану операційного прибутку*. Важливим принципом складання форм звітності під час здійснення обліку за центрами відповідальності є принцип звітності за рівнями управління: *Звіт виконання норм затрат (кошторису)*.

У звітах за центрами відповідальності та рівнями управління керівники структурних підрозділів, функціональних відділів та

Важливим завданням виробничого підрозділу є скорочення затрат у процесі виробництва, тому складовою частиною загальної звітності центру затрат є *звіт про виконання планової собівартості* конкретного виду продукції.

Така форма звіту забезпечує ефективний контроль за:

- дотриманням норм та нормативів витрачання різноманітних видів ресурсів;
- якістю прийнятих рішень.

Важливе значення має форма звітності, що базується на показнику маржинального доходу і характеризує внесок від реалізації різних видів продукції в загальний прибуток підприємства та використовується не лише для контролю, а й для прийняття управлінських рішень: *Звіт про внесок окремих видів продукції*. Така форма звітності необхідна для прийняття рішення щодо формування найбільш вигідного асортименту продукції (робіт, послуг).

Складовою системи звітності є *Звіт про внесок сегментів діяльності*, який характеризує внесок сегментів діяльності в загальний прибуток підприємства. Такий звіт відображає внесок зовнішніх сегментів (географічних районів: різних країн та континентів) у результати діяльності підприємства.

Аналіз на основі показників наведеного звіту допоможе оцінити рівень внеску в прибуток кожного сегмента діяльності. Ця інформація використовується для оцінки результатів діяльності та прийняття управлінських рішень з урахуванням прибутковості продукції на ринку товарів. Форма цього звіту може бути деталізована й додатково включати дані про конкретні види продукції (виготовлені в конкретних центрах відповідальності).

До складу внутрішньої фінансової звітності включають також форми, що містять основні показники діяльності конкретного центру відповідальності і належать до складу підконтрольних з боку керівника цього центру. Так, виробничий цех складає форму, в якій містяться результати діяльності, тобто обсяги виробництва продукції: *Звіт щодо виконання планового обсягу виробництва продукції*. Звітність центру прибутку може бути деталізована до операційного прибутку: *Звіт виконання плану операційного прибутку*. Важливим принципом складання форм звітності під час здійснення обліку за центрами відповідальності є принцип звітності за рівнями управління: *Звіт виконання норм затрат (кошторису)*.

У звітах за центрами відповідальності та рівнями управління керівники структурних підрозділів, функціональних відділів та

підприємства в цілому звітують про відхилення від планових показників структурних підрозділів, за які вони несуть відповідальність. Наведена форма звітності є багатостадійною формою чотирирівневого управління: дільниця, цех, основне виробництво та підприємство в цілому. Характерно, що чим вищий рівень управління, тим менш детальна інформація включається до форми звітності.

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте мету і особливості обліку за центрами відповідальності.
2. Визначте сутність центрів відповідальності та їх види.
3. Охарактеризуйте особливості центру прибутку.
4. Охарактеризуйте особливості центру витрат.
5. У чому полягає калькулювання за принципом тариф – година – машина?
6. З'ясуйте сутність трансфертної ціни і методів трансфертного ціноутворення.
7. Назвіть види внутрішньої звітності відповідно до центрів відповідальності.

Дискусійні питання

1. Облік за центрами відповідальності: переваги і недоліки.
2. Сутність калькулювання за принципом «тариф – година – машина».
3. Принципи вибору методів трансфертного ціноутворення.
4. Використання кошторисів у плануванні діяльності центрів відповідальності.

Теми рефератів

1. Об'єктивна необхідність децентралізованої форми управління.
2. Особливості формування трансфертних цін.
3. Види внутрішньої звітності залежно від центрів відповідальності.
4. Особливості оцінки діяльності центрів відповідальності.

підприємства в цілому звітують про відхилення від планових показників структурних підрозділів, за які вони несуть відповідальність. Наведена форма звітності є багатостадійною формою чотирирівневого управління: дільниця, цех, основне виробництво та підприємство в цілому. Характерно, що чим вищий рівень управління, тим менш детальна інформація включається до форми звітності.

Контрольні запитання

1. Охарактеризуйте мету і особливості обліку за центрами відповідальності.
2. Визначте сутність центрів відповідальності та їх види.
3. Охарактеризуйте особливості центру прибутку.
4. Охарактеризуйте особливості центру витрат.
5. У чому полягає калькулювання за принципом тариф – година – машина?
6. З'ясуйте сутність трансфертної ціни і методів трансфертного ціноутворення.
7. Назвіть види внутрішньої звітності відповідно до центрів відповідальності.

Дискусійні питання

1. Облік за центрами відповідальності: переваги і недоліки.
2. Сутність калькулювання за принципом «тариф – година – машина».
3. Принципи вибору методів трансфертного ціноутворення.
4. Використання кошторисів у плануванні діяльності центрів відповідальності.

Теми рефератів

1. Об'єктивна необхідність децентралізованої форми управління.
2. Особливості формування трансфертних цін.
3. Види внутрішньої звітності залежно від центрів відповідальності.
4. Особливості оцінки діяльності центрів відповідальності.

ТЕМА 26

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Питання до розгляду

- 26.1. *Управлінський облік у системі стратегічного менеджменту.*
- 26.2. *Управління на основі аналізу діяльності.*
 - 26.2.1. *Якість як зброя конкуренції.*
 - 26.2.2. *Час як зброя конкуренції.*
 - 26.2.3. *Теорія обмежень і облік продуктивності.*
 - 26.2.4. *Система «якраз вчасно».*
- 26.3. *Облік витрат для безперервного вдосконалення діяльності.*
 - 26.3.1. *Цільове калькулювання.*
 - 26.3.2. *Калькулювання для безперервного вдосконалення.*

Ключові терміни і поняття: стратегія, стратегічний управлінський облік, стратегічний менеджмент, стратегія диференціації, стратегія лідерства щодо витрат, стратегія зосередження, SWOT-аналіз, ліквідність, робочий капітал, коефіцієнт валового прибутку, коефіцієнт чистого прибутку, прибуток на акцію, урожайність акцій, життєвий цикл виробу, бюджетування життєвого циклу, безперервне вдосконалення, тотальне управління якістю, витрати на якість, час беззбитковості, теорія обмежень, система «якраз вчасно», цільове калькулювання, цільова ціна, калькулювання для безперервного вдосконалення.

Після вивчення матеріалу теми 26 студент повинен знати

- місце управлінського обліку в системі стратегічного менеджменту;
- підходи до управління якістю;
- теорію обмежень та концепцію обліку продуктивності;
- сутність і переваги системи «якраз вчасно».

ТЕМА 26

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Питання до розгляду

- 26.1. *Управлінський облік у системі стратегічного менеджменту.*
- 26.2. *Управління на основі аналізу діяльності.*
 - 26.2.1. *Якість як зброя конкуренції.*
 - 26.2.2. *Час як зброя конкуренції.*
 - 26.2.3. *Теорія обмежень і облік продуктивності.*
 - 26.2.4. *Система «якраз вчасно».*
- 26.3. *Облік витрат для безперервного вдосконалення діяльності.*
 - 26.3.1. *Цільове калькулювання.*
 - 26.3.2. *Калькулювання для безперервного вдосконалення.*

Ключові терміни і поняття: стратегія, стратегічний управлінський облік, стратегічний менеджмент, стратегія диференціації, стратегія лідерства щодо витрат, стратегія зосередження, SWOT-аналіз, ліквідність, робочий капітал, коефіцієнт валового прибутку, коефіцієнт чистого прибутку, прибуток на акцію, урожайність акцій, життєвий цикл виробу, бюджетування життєвого циклу, безперервне вдосконалення, тотальне управління якістю, витрати на якість, час беззбитковості, теорія обмежень, система «якраз вчасно», цільове калькулювання, цільова ціна, калькулювання для безперервного вдосконалення.

Після вивчення матеріалу теми 26 студент повинен знати

- місце управлінського обліку в системі стратегічного менеджменту;
- підходи до управління якістю;
- теорію обмежень та концепцію обліку продуктивності;
- сутність і переваги системи «якраз вчасно».

Після вивчення матеріалу теми 26 студент повинен вміти

- будувати матриці SWOT-аналізу;
- застосовувати сучасні методи обліку витрат для безперервного вдосконалення діяльності.

26.1. Управлінський облік у системі стратегічного менеджменту

Запорукою успіху компанії є правильно обрана стратегія та ефективна система контролю щодо її втілення.

Розуміння стратегії починається з визначення мети й довгострокових напрямів діяльності компанії, які зумовлюють її місію.

Приклади місій деяких компаній наведені у табл. 26.1.

Таблиця 26.1

Місія окремих вітчизняних і зарубіжних компаній

Компанія	Місія
Ford Motor	Бути виробниками дешевої високоякісної продукції та послуг, які забезпечують найкращу оцінку споживача
IBM	Бути найуспішнішою компанією в світі у галузі інформаційних технологій
Walt Disney	Робити людей щасливими
Компанія «Інформаційні комп'ютерні системи»	Підвищувати ефективність діяльності наших клієнтів шляхом упровадження передових інформаційних технологій
ВАТ «Дніпроспецсталь»	Використовуючи новітні технології, виробляти й продавати високоякісну продукцію зі спеціальних сталей та сплавів, спрямовувати свій бізнес на благо акціонерів, партнерів і співробітників
ВАТ «Полтаваобленерго»	Задоволення інтересів акціонерів, економічних та соціальних потреб працівників за рахунок передання та надійного постачання електричної енергії споживачам за умов функціонування єдиної енергосистеми України

Після вивчення матеріалу теми 26 студент повинен вміти

- будувати матриці SWOT-аналізу;
- застосовувати сучасні методи обліку витрат для безперервного вдосконалення діяльності.

26.1. Управлінський облік у системі стратегічного менеджменту

Запорукою успіху компанії є правильно обрана стратегія та ефективна система контролю щодо її втілення.

Розуміння стратегії починається з визначення мети й довгострокових напрямів діяльності компанії, які зумовлюють її місію.

Приклади місій деяких компаній наведені у табл. 26.1.

Таблиця 26.1

Місія окремих вітчизняних і зарубіжних компаній

Компанія	Місія
Ford Motor	Бути виробниками дешевої високоякісної продукції та послуг, які забезпечують найкращу оцінку споживача
IBM	Бути найуспішнішою компанією в світі у галузі інформаційних технологій
Walt Disney	Робити людей щасливими
Компанія «Інформаційні комп'ютерні системи»	Підвищувати ефективність діяльності наших клієнтів шляхом упровадження передових інформаційних технологій
ВАТ «Дніпроспецсталь»	Використовуючи новітні технології, виробляти й продавати високоякісну продукцію зі спеціальних сталей та сплавів, спрямовувати свій бізнес на благо акціонерів, партнерів і співробітників
ВАТ «Полтаваобленерго»	Задоволення інтересів акціонерів, економічних та соціальних потреб працівників за рахунок передання та надійного постачання електричної енергії споживачам за умов функціонування єдиної енергосистеми України

Місія компанії трансформується у конкретні цілі діяльності, які потім втілюються за допомогою відповідних корпоративних стратегій.

Стратегія – це набір політик, процедур і підходів до бізнесу для забезпечення довгострокового успіху.

Розроблення та реалізація конкурентоздатної стратегії є головним завданням стратегічного менеджменту.

Стратегічний менеджмент – це розроблення стійкої конкурентної позиції, в якій конкурентні переваги компанії забезпечують постійний успіх.

Ефективний стратегічний менеджмент потребує надійного інформаційного забезпечення.

Таким інформаційним забезпеченням є стратегічний управлінський облік.

Стратегічний управлінський облік – це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень.

Облікова система може забезпечувати потреби стратегічного менеджменту різними шляхами, зокрема:

- використанням даних обліку для аналізу ринків, у яких діятиме компанія;
- наданням ключової інформації, пов'язаної з обраними стратегіями;
- забезпеченням зворотного зв'язку щодо досягнутих результатів та їх узгодженням зі стратегічними цілями;
- наданням інформації стосовно довгострокових наслідків різних напрямів дії.

Для розуміння ролі та сутності стратегічного управлінського обліку ретельніше розглянемо процес стратегічного менеджменту.

Концепцію конкурентоздатної стратегії розробив М.Портер, який визначив три основні типи такої стратегії:

- диференціації;
- лідерства щодо витрат;
- зосередження.

Стратегія диференціації передбачає переконання споживачів у тому, що продукт або послуга є унікальними завдяки їх високій якості. Це дає компанії можливість встановлювати високу ціну й отримувати конкурентну перевагу у прибутках без суттєвого зниження витрат.

Місія компанії трансформується у конкретні цілі діяльності, які потім втілюються за допомогою відповідних корпоративних стратегій.

Стратегія – це набір політик, процедур і підходів до бізнесу для забезпечення довгострокового успіху.

Розроблення та реалізація конкурентоздатної стратегії є головним завданням стратегічного менеджменту.

Стратегічний менеджмент – це розроблення стійкої конкурентної позиції, в якій конкурентні переваги компанії забезпечують постійний успіх.

Ефективний стратегічний менеджмент потребує надійного інформаційного забезпечення.

Таким інформаційним забезпеченням є стратегічний управлінський облік.

Стратегічний управлінський облік – це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень.

Облікова система може забезпечувати потреби стратегічного менеджменту різними шляхами, зокрема:

- використанням даних обліку для аналізу ринків, у яких діятиме компанія;
- наданням ключової інформації, пов'язаної з обраними стратегіями;
- забезпеченням зворотного зв'язку щодо досягнутих результатів та їх узгодженням зі стратегічними цілями;
- наданням інформації стосовно довгострокових наслідків різних напрямів дії.

Для розуміння ролі та сутності стратегічного управлінського обліку ретельніше розглянемо процес стратегічного менеджменту.

Концепцію конкурентоздатної стратегії розробив М.Портер, який визначив три основні типи такої стратегії:

- диференціації;
- лідерства щодо витрат;
- зосередження.

Стратегія диференціації передбачає переконання споживачів у тому, що продукт або послуга є унікальними завдяки їх високій якості. Це дає компанії можливість встановлювати високу ціну й отримувати конкурентну перевагу у прибутках без суттєвого зниження витрат.

Слабким місцем стратегії диференціації є загроза втратити наявні переваги через недостатню увагу до ймовірного зниження витрат. Тож, якщо споживачі вважатимуть, що унікальність продукції недостатньо суттєва, вони можуть звернути увагу на продукцію конкурента, який застосовує стратегію низьких витрат.

Стратегія лідерства щодо витрат – стратегія, що дає компанії змогу отримувати конкурентні переваги шляхом виготовлення якісної продукції (послуг) зі значно меншими витратами. Лідерство у витратах зазвичай досягають завдяки високій продуктивності в процесі виробництва, нижчим адміністративним витратам і витратам на збут.

Потенційним недоліком цієї стратегії є тенденція до зниження витрат шляхом виключення або послаблення характеристик, що забезпечують попит на продукцію. Крім того, продукт із низькими витратами залишається конкурентоздатним доти, доки споживачі переконані, що він еквівалентний продукту з вищою ціною.

Стратегію зосередження застосовують компанії, які концентрують увагу на специфічному сегменті ринку, зокрема на певній категорії споживачів, окремій географічній зоні або специфічному асортименті продукції (послуг). Така стратегія означає вибір ринкової ніші, де конкуренція є слабкою або компанія має суттєві конкурентні переваги за рахунок технології чи інших форм диференціації.

Суттєвим недоліком стратегії зосередження є те, що обрана компанією ринкова ніша може зникнути внаслідок технологічних змін у галузі або зміни смаків споживачів.

Процес визначення конкурентоздатної стратегії для конкретної компанії можна поділити на три послідовні етапи:

- 1) стратегічний аналіз існуючої ситуації та визначення ключових факторів успіху;
- 2) розроблення відповідних вимірників для обраних ключових факторів успіху;
- 3) розроблення адекватної інформаційної системи для забезпечення стратегії та складання звітності про ключові фактори успіху.

Ключові фактори успіху – це операційні фактори, які безпосередньо впливають на економічну життєздатність підприємства.

Для визначення ключових факторів успіху застосовують SWOT-аналіз. Основним змістом СВOT-аналізу є дослідження характеру сильних і слабких сторін підприємства в розрізі окремих

Слабким місцем стратегії диференціації є загроза втратити наявні переваги через недостатню увагу до ймовірного зниження витрат. Тож, якщо споживачі вважатимуть, що унікальність продукції недостатньо суттєва, вони можуть звернути увагу на продукцію конкурента, який застосовує стратегію низьких витрат.

Стратегія лідерства щодо витрат – стратегія, що дає компанії змогу отримувати конкурентні переваги шляхом виготовлення якісної продукції (послуг) зі значно меншими витратами. Лідерство у витратах зазвичай досягають завдяки високій продуктивності в процесі виробництва, нижчим адміністративним витратам і витратам на збут.

Потенційним недоліком цієї стратегії є тенденція до зниження витрат шляхом виключення або послаблення характеристик, що забезпечують попит на продукцію. Крім того, продукт із низькими витратами залишається конкурентоздатним доти, доки споживачі переконані, що він еквівалентний продукту з вищою ціною.

Стратегію зосередження застосовують компанії, які концентрують увагу на специфічному сегменті ринку, зокрема на певній категорії споживачів, окремій географічній зоні або специфічному асортименті продукції (послуг). Така стратегія означає вибір ринкової ніші, де конкуренція є слабкою або компанія має суттєві конкурентні переваги за рахунок технології чи інших форм диференціації.

Суттєвим недоліком стратегії зосередження є те, що обрана компанією ринкова ніша може зникнути внаслідок технологічних змін у галузі або зміни смаків споживачів.

Процес визначення конкурентоздатної стратегії для конкретної компанії можна поділити на три послідовні етапи:

- 1) стратегічний аналіз існуючої ситуації та визначення ключових факторів успіху;
- 2) розроблення відповідних вимірників для обраних ключових факторів успіху;
- 3) розроблення адекватної інформаційної системи для забезпечення стратегії та складання звітності про ключові фактори успіху.

Ключові фактори успіху – це операційні фактори, які безпосередньо впливають на економічну життєздатність підприємства.

Для визначення ключових факторів успіху застосовують SWOT-аналіз. Основним змістом СВOT-аналізу є дослідження характеру сильних і слабких сторін підприємства в розрізі окремих

внутрішніх факторів, а також позитивного або негативного впливу окремих зовнішніх факторів, що зумовлюють кризовий фінансовий розвиток підприємства.

СВОТ-аналіз (SWOT-аналіз) – це системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових факторів успіху.

СВОТ-аналіз може бути застосований до різних об'єктів, підрозділів, продуктів, конкурентів. Результати такого аналізу іноді узагальнюють у вигляді матриці, лівий бік якої відображає позитивні риси об'єкта аналізу, а правий – негативні риси.

Можна виокремити чотири важливі аспекти СВОТ-аналізу компанії:

- фінансове становище;
- конкурентоздатність;
- ринкова позиція;
- фактори середовища.

Аналіз фінансового становища підприємства передусім ґрунтується на аналізі фінансової звітності підприємства.

Аналіз фінансових звітів – це виявлення взаємозв'язку і взаємозалежності різноманітних показників діяльності підприємства, включених у його фінансову звітність.

Основною метою такого аналізу є отримання невеликої кількості ключових (найінформативніших) параметрів, які дають об'єктивну і точну картину фінансового стану підприємства, його фінансових результатів і грошових потоків. Найпоширенішими напрямками аналізу фінансової звітності є:

- 1) *Горизонтальний (часовий) аналіз* – зіставлення кожної позиції звітності з попереднім періодом.
- 2) *Вертикальний (структурний) аналіз* – визначення структури підсумкових фінансових показників з виявленням впливу кожної позиції звітності на загальний результат.
- 3) *Трендовий аналіз* – порівняння кожної позиції звітності з низкою попередніх періодів і визначення тренду, тобто основної тенденції динаміки показника, очищеної від випадкових впливів та індивідуальних особливостей окремих періодів. За допомогою тренду оцінюють можливі значення показників у майбутньому.
- 4) *Аналіз відносних показників (коефіцієнтів)* – розрахунок відношень між окремими позиціями звіту чи позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників.

внутрішніх факторів, а також позитивного або негативного впливу окремих зовнішніх факторів, що зумовлюють кризовий фінансовий розвиток підприємства.

СВОТ-аналіз (SWOT-аналіз) – це системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових факторів успіху.

СВОТ-аналіз може бути застосований до різних об'єктів, підрозділів, продуктів, конкурентів. Результати такого аналізу іноді узагальнюють у вигляді матриці, лівий бік якої відображає позитивні риси об'єкта аналізу, а правий – негативні риси.

Можна виокремити чотири важливі аспекти СВОТ-аналізу компанії:

- фінансове становище;
- конкурентоздатність;
- ринкова позиція;
- фактори середовища.

Аналіз фінансового становища підприємства передусім ґрунтується на аналізі фінансової звітності підприємства.

Аналіз фінансових звітів – це виявлення взаємозв'язку і взаємозалежності різноманітних показників діяльності підприємства, включених у його фінансову звітність.

Основною метою такого аналізу є отримання невеликої кількості ключових (найінформативніших) параметрів, які дають об'єктивну і точну картину фінансового стану підприємства, його фінансових результатів і грошових потоків. Найпоширенішими напрямками аналізу фінансової звітності є:

- 1) *Горизонтальний (часовий) аналіз* – зіставлення кожної позиції звітності з попереднім періодом.
- 2) *Вертикальний (структурний) аналіз* – визначення структури підсумкових фінансових показників з виявленням впливу кожної позиції звітності на загальний результат.
- 3) *Трендовий аналіз* – порівняння кожної позиції звітності з низкою попередніх періодів і визначення тренду, тобто основної тенденції динаміки показника, очищеної від випадкових впливів та індивідуальних особливостей окремих періодів. За допомогою тренду оцінюють можливі значення показників у майбутньому.
- 4) *Аналіз відносних показників (коефіцієнтів)* – розрахунок відношень між окремими позиціями звіту чи позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників.

В узагальненому вигляді сутність аналізу фінансової звітності наведено на рис. 26.1.

Складовими будь-якого бізнесу є платоспроможність, ефективність та прибутковість діяльності підприємства.

В ринкових умовах господарювання ліквідність і платоспроможність підприємства вважається однією з найважливіших характеристик їх діяльності. Вона визначає не тільки взаємовідносини підприємства з партнерами, суб'єктами фінансового ринку, державою, а й успішне функціонування чи банкрутство.

Результати аналізу ліквідності і платоспроможності цікавлять, перш за все, кредиторів підприємства, оскільки це дає відповідь на питання про його здатність погасити свої зобов'язання.

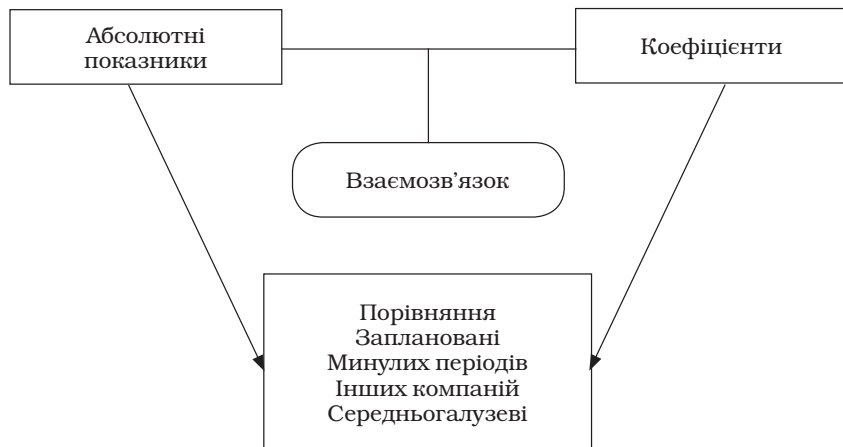


Рис. 26.1. Аналіз фінансової звітності

Ліквідність – це здатність підприємства розраховуватися за своїми поточними зобов'язаннями шляхом перетворення активів на гроші. Вона визначається передусім величиною та маневреністю його робочого капіталу.

Робочий капітал – це частина оборотних активів, яка фінансується за рахунок власного капіталу та довгострокових зобов'язань. Робочий капітал часто порівнюють із кровоносною системою людини, оскільки його наявність свідчить про те, що підприємство

В узагальненому вигляді сутність аналізу фінансової звітності наведено на рис. 26.1.

Складовими будь-якого бізнесу є платоспроможність, ефективність та прибутковість діяльності підприємства.

В ринкових умовах господарювання ліквідність і платоспроможність підприємства вважається однією з найважливіших характеристик їх діяльності. Вона визначає не тільки взаємовідносини підприємства з партнерами, суб'єктами фінансового ринку, державою, а й успішне функціонування чи банкрутство.

Результати аналізу ліквідності і платоспроможності цікавлять, перш за все, кредиторів підприємства, оскільки це дає відповідь на питання про його здатність погасити свої зобов'язання.

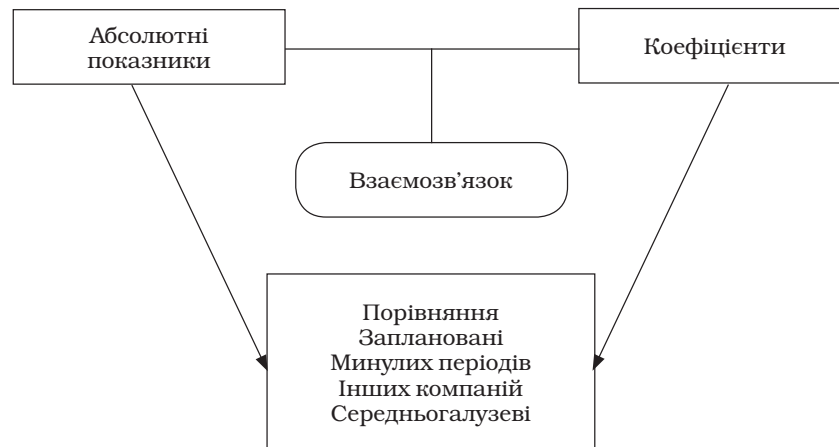


Рис. 26.1. Аналіз фінансової звітності

Ліквідність – це здатність підприємства розраховуватися за своїми поточними зобов'язаннями шляхом перетворення активів на гроші. Вона визначається передусім величиною та маневреністю його робочого капіталу.

Робочий капітал – це частина оборотних активів, яка фінансується за рахунок власного капіталу та довгострокових зобов'язань. Робочий капітал часто порівнюють із кровоносною системою людини, оскільки його наявність свідчить про те, що підприємство

має можливість не тільки розрахуватися з власними поточними боргами, але й має в наявності необхідні фінансові ресурси для розширення своєї діяльності та проведення інвестування.

Під платоспроможністю розуміють наявність у підприємства грошових коштів та їх еквівалентів, достатніх для розрахунків із кредиторської заборгованості, яка потребує термінового погашення. Основними ознаками платоспроможності є:

- 1) наявність в достатньому об'ємі коштів на розрахунковому рахунку;
- 2) відсутність простроченої кредиторської заборгованості.

Склад показників, котрі характеризують платоспроможність підприємства, подано на рис. 26.2.



Рис. 26.2. Показники платоспроможності

Ліквідність і платоспроможність не тотожні одне одному. Так коефіцієнти ліквідності можуть характеризувати фінансовий стан

має можливість не тільки розрахуватися з власними поточними боргами, але й має в наявності необхідні фінансові ресурси для розширення своєї діяльності та проведення інвестування.

Під платоспроможністю розуміють наявність у підприємства грошових коштів та їх еквівалентів, достатніх для розрахунків із кредиторської заборгованості, яка потребує термінового погашення. Основними ознаками платоспроможності є:

- 1) наявність в достатньому об'ємі коштів на розрахунковому рахунку;
- 2) відсутність простроченої кредиторської заборгованості.

Склад показників, котрі характеризують платоспроможність підприємства, подано на рис. 26.2.



Рис. 26.2. Показники платоспроможності

Ліквідність і платоспроможність не тотожні одне одному. Так коефіцієнти ліквідності можуть характеризувати фінансовий стан

як задовільний, проте, по суті, ця оцінка може бути помилковою, якщо в оборотних активах значну частину становлять неліквіди та прострочена дебіторська заборгованість.

Оцінка ліквідності та платоспроможності може бути виконана з певним ступенем точності. В першу чергу звертають увагу на статті, характеризуючи наявність коштів на рахунок в банку і касі. Вони виражають сукупність наявних грошових коштів, тобто майна, котре має абсолютну цінність, на відміну від будь-якого іншого майна, що має лише відносну цінність.

Ці ресурси найбільш мобільні, можуть бути включені в фінансово-господарську діяльність в будь-який момент, тоді як інші види активів можуть включатися лише з певною часовою затримкою.

Мистецтво фінансового управління якраз і полягає в тому, щоб тримати на рахунках лише мінімально необхідну суму коштів, а іншу частину, котра може знадобитись для поточної оперативної діяльності, – в швидко реалізованих активах.

Можна сказати, що чим значніший розмір грошових коштів на рахунках в банку, тим з більшою ймовірністю можна стверджувати, що підприємство має достатньо коштів для поточних розрахунків та платежів.

Проте, наявність незначних залишків на рахунках зовсім не означає, що підприємство неплатоспроможне – кошти можуть поступити на рахунок протягом найближчих днів; деякі види активів за необхідності легко перетворюються в грошові кошти.

Про неплатоспроможність свідчить, як правило, наявність «хворих» статей в звітності («Збитки», «Кредити і позики не погашені в строк», «Прострочена дебіторська та кредиторська заборгованість», «Векселі видані – прострочені»).

Ліквідність балансу показує ступінь покриття боргових зобов'язань підприємством своїми активами, строк перетворення яких у гроші відповідає строку погашення платіжних зобов'язань.

Визначаючи ліквідність порівнюються підсумки за кожною групою активів (найбільш ліквідні – A_1 , швидко, повільно та важко реалізовувані активи – A_2, A_3, A_4 відповідно) і пасивів (найбільш строкові зобов'язання Π_1 , короткострокові, довгострокові та постійні пасиви – Π_2, Π_3, Π_4 відповідно). Баланс підприємства вважається абсолютно ліквідним при виконанні таких умов:

- 1) $A_1 \geq \Pi_1$;
- 2) $A_2 \geq \Pi_2$;

як задовільний, проте, по суті, ця оцінка може бути помилковою, якщо в оборотних активах значну частину становлять неліквіди та прострочена дебіторська заборгованість.

Оцінка ліквідності та платоспроможності може бути виконана з певним ступенем точності. В першу чергу звертають увагу на статті, характеризуючи наявність коштів на рахунок в банку і касі. Вони виражають сукупність наявних грошових коштів, тобто майна, котре має абсолютну цінність, на відміну від будь-якого іншого майна, що має лише відносну цінність.

Ці ресурси найбільш мобільні, можуть бути включені в фінансово-господарську діяльність в будь-який момент, тоді як інші види активів можуть включатися лише з певною часовою затримкою.

Мистецтво фінансового управління якраз і полягає в тому, щоб тримати на рахунках лише мінімально необхідну суму коштів, а іншу частину, котра може знадобитись для поточної оперативної діяльності, – в швидко реалізованих активах.

Можна сказати, що чим значніший розмір грошових коштів на рахунках в банку, тим з більшою ймовірністю можна стверджувати, що підприємство має достатньо коштів для поточних розрахунків та платежів.

Проте, наявність незначних залишків на рахунках зовсім не означає, що підприємство неплатоспроможне – кошти можуть поступити на рахунок протягом найближчих днів; деякі види активів за необхідності легко перетворюються в грошові кошти.

Про неплатоспроможність свідчить, як правило, наявність «хворих» статей в звітності («Збитки», «Кредити і позики не погашені в строк», «Прострочена дебіторська та кредиторська заборгованість», «Векселі видані – прострочені»).

Ліквідність балансу показує ступінь покриття боргових зобов'язань підприємством своїми активами, строк перетворення яких у гроші відповідає строку погашення платіжних зобов'язань.

Визначаючи ліквідність порівнюються підсумки за кожною групою активів (найбільш ліквідні – A_1 , швидко, повільно та важко реалізовувані активи – A_2, A_3, A_4 відповідно) і пасивів (найбільш строкові зобов'язання Π_1 , короткострокові, довгострокові та постійні пасиви – Π_2, Π_3, Π_4 відповідно). Баланс підприємства вважається абсолютно ліквідним при виконанні таких умов:

- 1) $A_1 \geq \Pi_1$;
- 2) $A_2 \geq \Pi_2$;

3) $A_3 \geq \Pi_3$;

4) $A_4 \leq \Pi_4$.

Виконання нерівностей свідчить про перевищення поточних активів над зовнішніми зобов'язаннями підприємства, отже, дотримується мінімальна умова його фінансової стійкості.

Щодо ефективності використання активів, то вона визначається, перш за все, їх оборотністю.

Показники оборотності активів характеризують швидкість їх перетворення на грошову форму, що безпосередньо впливає на платоспроможність підприємства.

Також важливою складовою бізнесу є його прибутковість. Загальна прибутковість підприємства складається з таких її видів (рис. 26.3):

- прибутковість капіталу;
- прибутковість продажу;
- прибутковість акцій.

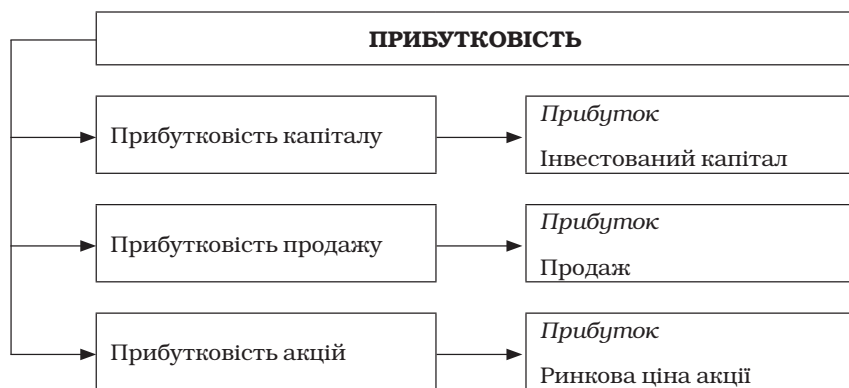


Рис. 26.3. Показники прибутковості діяльності

Прибутковість продажу зазвичай визначають коефіцієнтом валового та чистого прибутку.

Коефіцієнт валового прибутку – відношення суми валового прибутку до величини чистого продажу. Цей коефіцієнт відображає зміни у політиці ціноутворення та здатність підприємства контролювати собівартість реалізованої продукції.

3) $A_3 \geq \Pi_3$;

4) $A_4 \leq \Pi_4$.

Виконання нерівностей свідчить про перевищення поточних активів над зовнішніми зобов'язаннями підприємства, отже, дотримується мінімальна умова його фінансової стійкості.

Щодо ефективності використання активів, то вона визначається, перш за все, їх оборотністю.

Показники оборотності активів характеризують швидкість їх перетворення на грошову форму, що безпосередньо впливає на платоспроможність підприємства.

Також важливою складовою бізнесу є його прибутковість. Загальна прибутковість підприємства складається з таких її видів (рис. 26.3):

- прибутковість капіталу;
- прибутковість продажу;
- прибутковість акцій.



Рис. 26.3. Показники прибутковості діяльності

Прибутковість продажу зазвичай визначають коефіцієнтом валового та чистого прибутку.

Коефіцієнт валового прибутку – відношення суми валового прибутку до величини чистого продажу. Цей коефіцієнт відображає зміни у політиці ціноутворення та здатність підприємства контролювати собівартість реалізованої продукції.

При цьому слід мати на увазі, що на значення коефіцієнта валового прибутку суттєво впливають методи обліку запасів підприємства.

Коефіцієнт чистого прибутку – відношення суми чистого прибутку до величини чистого продажу. Цей коефіцієнт показує, скільки грошових одиниць чистого прибутку отримало підприємство з кожної грошової одиниці реалізованої продукції.

Визначають чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію, дивіденд на акцію, урожайність акцій та співвідношення ціни й прибутку на акцію.

Прибуток на акцію – відношення чистого прибутку, що належить власникам простих акцій, до середньозваженої кількості простих акцій в обігу впродовж звітнього періоду.

Дивіденд на акцію – відношення суми оголошених дивідендів до середньозваженої кількості простих акцій в обігу впродовж звітнього періоду.

Показники прибутку на акцію та дивіденди на акцію подаються у звіті про фінансові результати підприємства.

Урожайність акцій – це відношення дивіденду на акцію до її ринкової ціни. Цей показник характеризує прибутковість акції для її власника.

Співвідношення ціни та прибутку на акцію – відношення ринкової ціни акції до прибутку на одну просту акцію. Цей коефіцієнт показує, скільки згодні заплатити інвестори за 1 грошову одиницю прибутку на одну просту акцію.

Важливе місце у стратегічному управлінському обліку займає аналіз ринкової позиції. Важливими інструментами вивчення ринкової позиції компанії є аналіз життєвого циклу та портфельна матриця Бостонської консалтингової групи (БКГ).

Життєвий цикл виробу – період часу від початку розроблення виробу до моменту зникнення на нього споживчого попиту.

До основних стадій життєвого циклу виробу відносять:

- запровадження;
- зростання;
- зрілість;
- занепад.

Аналіз життєвого циклу продукту забезпечує підґрунтя визначення різних стратегій і ціноутворення на різних стадіях життєвого циклу.

При цьому слід мати на увазі, що на значення коефіцієнта валового прибутку суттєво впливають методи обліку запасів підприємства.

Коефіцієнт чистого прибутку – відношення суми чистого прибутку до величини чистого продажу. Цей коефіцієнт показує, скільки грошових одиниць чистого прибутку отримало підприємство з кожної грошової одиниці реалізованої продукції.

Визначають чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію, дивіденд на акцію, урожайність акцій та співвідношення ціни й прибутку на акцію.

Прибуток на акцію – відношення чистого прибутку, що належить власникам простих акцій, до середньозваженої кількості простих акцій в обігу впродовж звітнього періоду.

Дивіденд на акцію – відношення суми оголошених дивідендів до середньозваженої кількості простих акцій в обігу впродовж звітнього періоду.

Показники прибутку на акцію та дивіденди на акцію подаються у звіті про фінансові результати підприємства.

Урожайність акцій – це відношення дивіденду на акцію до її ринкової ціни. Цей показник характеризує прибутковість акції для її власника.

Співвідношення ціни та прибутку на акцію – відношення ринкової ціни акції до прибутку на одну просту акцію. Цей коефіцієнт показує, скільки згодні заплатити інвестори за 1 грошову одиницю прибутку на одну просту акцію.

Важливе місце у стратегічному управлінському обліку займає аналіз ринкової позиції. Важливими інструментами вивчення ринкової позиції компанії є аналіз життєвого циклу та портфельна матриця Бостонської консалтингової групи (БКГ).

Життєвий цикл виробу – період часу від початку розроблення виробу до моменту зникнення на нього споживчого попиту.

До основних стадій життєвого циклу виробу відносять:

- запровадження;
- зростання;
- зрілість;
- занепад.

Аналіз життєвого циклу продукту забезпечує підґрунтя визначення різних стратегій і ціноутворення на різних стадіях життєвого циклу.

Взаємозв'язок між різними стадіями життєвого циклу та перспективами у сфері виробництва і маркетингу наведено у табл. 26.2.

Аналіз життєвого циклу потребує інформації стосовно витрат і доходів на різних його стадіях. Така інформація робить можливим проведення бюджетування життєвого циклу.

Бюджетування життєвого циклу – узагальнення у вигляді бюджету всіх витрат і доходів, які передбачаються впродовж життєвого циклу певного виробу.

Бюджетування життєвого циклу дає змогу приймати стратегічні рішення щодо ціноутворення та прибутковості.

Важливим аспектом стратегічного менеджменту є розробка адекватної інформаційної системи для забезпечення моніторингу досягнення стратегічних цілей.

Таблиця 26.2

Взаємозв'язок стадій життєвого циклу виробу

	Стадія			
	Запровадження	Зростання	Зрілість	Занепад
Стратегічна мета	Зростання продажу	Зростання продажу	Прибуток	Грошовий потік
Показники діяльності (виконання)	Якісне обслуговування	Якісне обслуговування	Ціна	Ціна
Показники витрат:				
Дослідження та розробки				
– виріб	В	П	П	Н
– процес	П	В	В	Н
Реклама	П	В	П	Н
Устаткування	Н	В	П	Н

Умовні позначення: В – високий; П – помірний; Н – низький.

У зв'язку з цим, завданнями стратегічного управлінського обліку є вибір вимірників ключових факторів успіху та форм звітності.

Взаємозв'язок між різними стадіями життєвого циклу та перспективами у сфері виробництва і маркетингу наведено у табл. 26.2.

Аналіз життєвого циклу потребує інформації стосовно витрат і доходів на різних його стадіях. Така інформація робить можливим проведення бюджетування життєвого циклу.

Бюджетування життєвого циклу – узагальнення у вигляді бюджету всіх витрат і доходів, які передбачаються впродовж життєвого циклу певного виробу.

Бюджетування життєвого циклу дає змогу приймати стратегічні рішення щодо ціноутворення та прибутковості.

Важливим аспектом стратегічного менеджменту є розробка адекватної інформаційної системи для забезпечення моніторингу досягнення стратегічних цілей.

Таблиця 26.2

Взаємозв'язок стадій життєвого циклу виробу

	Стадія			
	Запровадження	Зростання	Зрілість	Занепад
Стратегічна мета	Зростання продажу	Зростання продажу	Прибуток	Грошовий потік
Показники діяльності (виконання)	Якісне обслуговування	Якісне обслуговування	Ціна	Ціна
Показники витрат:				
Дослідження та розробки				
– виріб	В	П	П	Н
– процес	П	В	В	Н
Реклама	П	В	П	Н
Устаткування	Н	В	П	Н

Умовні позначення: В – високий; П – помірний; Н – низький.

У зв'язку з цим, завданнями стратегічного управлінського обліку є вибір вимірників ключових факторів успіху та форм звітності.

Останнім часом у багатьох компаніях, і передусім американських, поширюється підхід до стратегічного управління, що дістав назву системи збалансованих показників.

Система збалансованих показників – система стратегічного управління, що переводить місію та стратегію компанії у комплекс інтегрованих ключових показників.

Творці цієї системи, відомі американські фахівці Д.Нортон і Р.Каплан запропонували систему показників, яка відображає ключові фактори успіху в чотирьох аспектах (рис. 26.4).

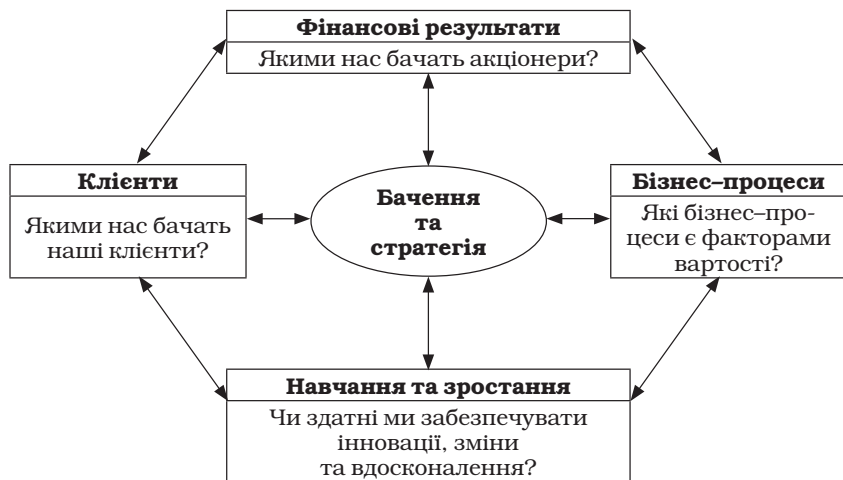


Рис. 26.4. Система збалансованих показників

Така система забезпечує інтегрований підхід до оцінки ключових факторів успіху, бо поєднує фінансові й нефінансові показники діяльності та концентрує увагу керівництва на досягненні стратегічних цілей.

Оцінка фінансових результатів (прибутковість, ринкова вартість тощо) показує, наскільки добре компанія задовольняє інтереси власників та акціонерів.

Вимірники задоволення клієнтів показують, наскільки якість, вартість та послуги компанії задовольняють споживачів.

Останнім часом у багатьох компаніях, і передусім американських, поширюється підхід до стратегічного управління, що дістав назву системи збалансованих показників.

Система збалансованих показників – система стратегічного управління, що переводить місію та стратегію компанії у комплекс інтегрованих ключових показників.

Творці цієї системи, відомі американські фахівці Д.Нортон і Р.Каплан запропонували систему показників, яка відображає ключові фактори успіху в чотирьох аспектах (рис. 26.4).

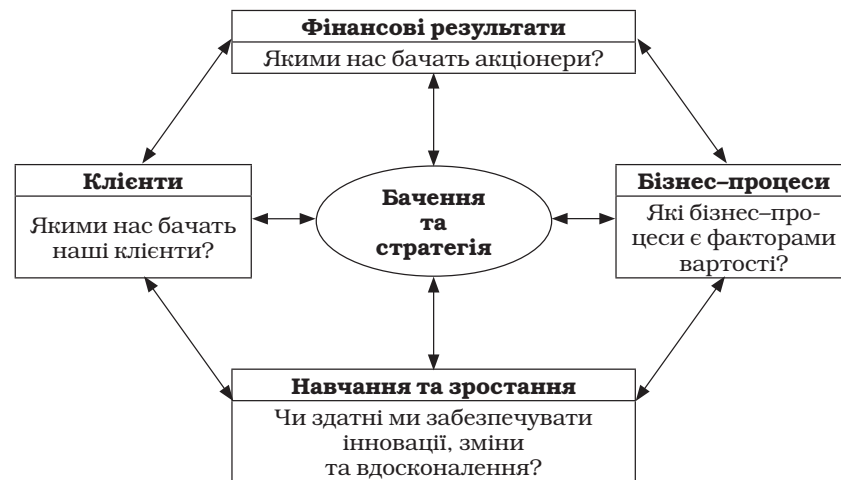


Рис. 26.4. Система збалансованих показників

Така система забезпечує інтегрований підхід до оцінки ключових факторів успіху, бо поєднує фінансові й нефінансові показники діяльності та концентрує увагу керівництва на досягненні стратегічних цілей.

Оцінка фінансових результатів (прибутковість, ринкова вартість тощо) показує, наскільки добре компанія задовольняє інтереси власників та акціонерів.

Вимірники задоволення клієнтів показують, наскільки якість, вартість та послуги компанії задовольняють споживачів.

Показники внутрішніх господарських процесів відображають ефективність і результативність процесу виробництва продукції та послуг.

Нарешті, показники інновацій та навчання характеризують здатність компанії розвивати й використовувати людські ресурси для досягнення стратегічних цілей сьогодні й у майбутньому.

Приклади вимірників ключових факторів успіху наведено у табл. 26.3.

Таблиця 26.3

Вимірники ключових факторів успіху

1	Вимірник 2
Фінансові результати	<ul style="list-style-type: none"> • Операційний прибуток, тенденція його зростання. • Динаміка грошових потоків і показники ліквідності. • Динаміка продажу, питома вага продажу нових продуктів, точність прогнозу продажу. • Ринкова ціна акції.
Задоволеність клієнтів	<ul style="list-style-type: none"> • Кількість повернення продукції клієнтами, витрати на гарантійне обслуговування. • Масштаб і сила дилерської мережі, взаємозв'язок каналів збуту. • Своєчасність поставок, час реагування на попит клієнта.
Внутрішні господарські процеси	<ul style="list-style-type: none"> • Кількість дефектів. • Тривалість операційного циклу. • Кількість аварій. • Час налагодження устаткування. • Втрати через брак та простої.
Інновації та навчання	<ul style="list-style-type: none"> • Кількість змін у дизайні продукції. • Кількість нових патентів і авторських прав. • Плинність кадрів. • Час навчання персоналу та підвищення його кваліфікації.

Розглянуті чотири аспекти оцінки відображають ключові стратегічні сфери більшості компаній. Проте окремі компанії можуть використовувати менше показників або вводити додаткові аспекти чи рівні оцінки.

Показники внутрішніх господарських процесів відображають ефективність і результативність процесу виробництва продукції та послуг.

Нарешті, показники інновацій та навчання характеризують здатність компанії розвивати й використовувати людські ресурси для досягнення стратегічних цілей сьогодні й у майбутньому.

Приклади вимірників ключових факторів успіху наведено у табл. 26.3.

Таблиця 26.3

Вимірники ключових факторів успіху

1	Вимірник 2
Фінансові результати	<ul style="list-style-type: none"> • Операційний прибуток, тенденція його зростання. • Динаміка грошових потоків і показники ліквідності. • Динаміка продажу, питома вага продажу нових продуктів, точність прогнозу продажу. • Ринкова ціна акції.
Задоволеність клієнтів	<ul style="list-style-type: none"> • Кількість повернення продукції клієнтами, витрати на гарантійне обслуговування. • Масштаб і сила дилерської мережі, взаємозв'язок каналів збуту. • Своєчасність поставок, час реагування на попит клієнта.
Внутрішні господарські процеси	<ul style="list-style-type: none"> • Кількість дефектів. • Тривалість операційного циклу. • Кількість аварій. • Час налагодження устаткування. • Втрати через брак та простої.
Інновації та навчання	<ul style="list-style-type: none"> • Кількість змін у дизайні продукції. • Кількість нових патентів і авторських прав. • Плинність кадрів. • Час навчання персоналу та підвищення його кваліфікації.

Розглянуті чотири аспекти оцінки відображають ключові стратегічні сфери більшості компаній. Проте окремі компанії можуть використовувати менше показників або вводити додаткові аспекти чи рівні оцінки.

Наприклад, найбільший банк Канади Bank of Montreal використовує два рівні показників діяльності для кожної групи учасників процесу створення багатства власників (табл. 26.4).

Таблиця 26.4

Вторинні показники діяльності Bank of Montreal

Група	Перший рівень вторинних показників	Другий рівень вторинних показників
Власники (акціонери)	Прибутковість власного капіталу	<ul style="list-style-type: none"> • Зростання доходу • Зростання витрат • Розбавлення капіталу • Коефіцієнти капіталу • Коефіцієнти ліквідності • Коефіцієнти якості позик
Клієнти	Задоволення клієнтів та якість послуг	Вивчення клієнтів у розрізі різних ринків і продуктів (послуг)
Працівники	Обов'язки працівників, індекс обслуговування клієнтів і коефіцієнт продуктивності працівників	<ul style="list-style-type: none"> • Дослідження думки працівників • Індекс обслуговування клієнтів • Співвідношення витрат на персонал і доходу
Громадськість	Публічний імідж	Зовнішні дослідження

В Європі, зокрема у Франції, аналогом системи збалансованих оцінок є система «прикладна дошка», або «Табло». Ця сучасна система управлінського контролю нагадує дошку приладів чи табло (рис. 12.3), які містять широкий спектр різноманітної інформації.

26.2. Управління на основі аналізу діяльності

Прийняття стратегічно важливих рішень в жодній компанії не обходиться без використання даних, отриманих в результаті аналізу діяльності конкретного підприємства.

Наприклад, найбільший банк Канади Bank of Montreal використовує два рівні показників діяльності для кожної групи учасників процесу створення багатства власників (табл. 26.4).

Таблиця 26.4

Вторинні показники діяльності Bank of Montreal

Група	Перший рівень вторинних показників	Другий рівень вторинних показників
Власники (акціонери)	Прибутковість власного капіталу	<ul style="list-style-type: none"> • Зростання доходу • Зростання витрат • Розбавлення капіталу • Коефіцієнти капіталу • Коефіцієнти ліквідності • Коефіцієнти якості позик
Клієнти	Задоволення клієнтів та якість послуг	Вивчення клієнтів у розрізі різних ринків і продуктів (послуг)
Працівники	Обов'язки працівників, індекс обслуговування клієнтів і коефіцієнт продуктивності працівників	<ul style="list-style-type: none"> • Дослідження думки працівників • Індекс обслуговування клієнтів • Співвідношення витрат на персонал і доходу
Громадськість	Публічний імідж	Зовнішні дослідження

В Європі, зокрема у Франції, аналогом системи збалансованих оцінок є система «прикладна дошка», або «Табло». Ця сучасна система управлінського контролю нагадує дошку приладів чи табло (рис. 12.3), які містять широкий спектр різноманітної інформації.

26.2. Управління на основі аналізу діяльності

Прийняття стратегічно важливих рішень в жодній компанії не обходиться без використання даних, отриманих в результаті аналізу діяльності конкретного підприємства.

Для цього всі витрати розподіляють між об'єктами витрат, а різновиди діяльності на такі основні групи:

- операції, пов'язані з виробництвом одного виробу;
- операції, пов'язані з виробництвом партії виробів;
- операції, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції;
- операції на рівні підприємства.

Після цього проводиться вивчення взаємозв'язку між окремим видом витрат та їх фактором.

Взагалі, калькулювання на основі аналізу діяльності дозволяє проводити аналіз прибутковості замовників. Для прикладу класифікація діяльності з метою аналізу прибутковості замовників подана на рис. 26.5.



Рис. 26.5. Класифікація діяльності з метою аналізу прибутковості замовників

Даний розподіл дає можливість оцінити прибутковість кожного замовника та кожного каналу збуту.

Поява управління на основі діяльності була зумовлена застосуванням принципів калькулювання, необхідних для прийняття управлінських рішень. Управління на основі діяльності являє собою процес управління, котрий спрямований на вдосконалення результатів діяльності підприємства за допомогою калькулювання витрат на основі діяльності.

Для цього всі витрати розподіляють між об'єктами витрат, а різновиди діяльності на такі основні групи:

- операції, пов'язані з виробництвом одного виробу;
- операції, пов'язані з виробництвом партії виробів;
- операції, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції;
- операції на рівні підприємства.

Після цього проводиться вивчення взаємозв'язку між окремим видом витрат та їх фактором.

Взагалі, калькулювання на основі аналізу діяльності дозволяє проводити аналіз прибутковості замовників. Для прикладу класифікація діяльності з метою аналізу прибутковості замовників подана на рис. 26.5.



Рис. 26.5. Класифікація діяльності з метою аналізу прибутковості замовників

Даний розподіл дає можливість оцінити прибутковість кожного замовника та кожного каналу збуту.

Поява управління на основі діяльності була зумовлена застосуванням принципів калькулювання, необхідних для прийняття управлінських рішень. Управління на основі діяльності являє собою процес управління, котрий спрямований на вдосконалення результатів діяльності підприємства за допомогою калькулювання витрат на основі діяльності.

Діяльність можна поділити на таку, що додає вартість (діяльність, котра збільшує цінність продукції, роботи, послуги в очах споживача), та таку, що не додає вартість (діяльність, котра не збільшує цінності продукції для споживача, а лише збільшує витрати на її виробництво та збут).

26.2.1. Якість як зброя конкуренції

Якість – це всі наявні характеристики продукту, що забезпечують його здатність задовольняти існуючі та/або очікувані потреби осіб, які їх вимагають.

Є багато різних поглядів на якість. Зокрема, традиційний погляд передбачає, що зростання витрат на забезпечення належного рівня якості призводить до збільшення собівартості продукції. Сучасні погляди пов'язані з поняттям тотального управління якістю, тобто відбувся перехід від контролю за якістю до тотального управління якістю. Для наглядного прикладу на рис. 26.6 зображено порівняння сучасного та традиційного підходів.

Тотальне управління якістю – це система управління, котра спрямована на залучення всіх працівників до постійного вдосконалення якості з метою повного виключення дефектів і задоволення потреб споживачів.

Тотальне управління якістю вимагає відсутності дефектів, залучення до розв'язання проблем якості всіх працівників, потребує адекватної інформації про фінансові та нефінансові показники якості. Крім того, передбачається, що зростання якості сприятиме зменшенню витрат за рахунок скорочення витрат на виправлення дефектів і перевірку.

Зростання уваги до якості зумовило зростання ролі обліку в системі управління якістю. Основними факторами зростання вимог до обліку якості є:

- міжнародні та національні стандарти якості;
- значна питома вага витрат на якість (15–20% продажу);
- програми вдосконалення якості, започатковані багатьма компаніями.

Фінансовим вимірником якості є витрати на якість.

Витрати на якість – це витрати на забезпечення відповідності продукції або послуг встановленим стандартам якості та витрати, що виникають внаслідок невідповідності цим стандартам.

Витрати на якість охоплюють:

Діяльність можна поділити на таку, що додає вартість (діяльність, котра збільшує цінність продукції, роботи, послуги в очах споживача), та таку, що не додає вартість (діяльність, котра не збільшує цінності продукції для споживача, а лише збільшує витрати на її виробництво та збут).

26.2.1. Якість як зброя конкуренції

Якість – це всі наявні характеристики продукту, що забезпечують його здатність задовольняти існуючі та/або очікувані потреби осіб, які їх вимагають.

Є багато різних поглядів на якість. Зокрема, традиційний погляд передбачає, що зростання витрат на забезпечення належного рівня якості призводить до збільшення собівартості продукції. Сучасні погляди пов'язані з поняттям тотального управління якістю, тобто відбувся перехід від контролю за якістю до тотального управління якістю. Для наглядного прикладу на рис. 26.6 зображено порівняння сучасного та традиційного підходів.

Тотальне управління якістю – це система управління, котра спрямована на залучення всіх працівників до постійного вдосконалення якості з метою повного виключення дефектів і задоволення потреб споживачів.

Тотальне управління якістю вимагає відсутності дефектів, залучення до розв'язання проблем якості всіх працівників, потребує адекватної інформації про фінансові та нефінансові показники якості. Крім того, передбачається, що зростання якості сприятиме зменшенню витрат за рахунок скорочення витрат на виправлення дефектів і перевірку.

Зростання уваги до якості зумовило зростання ролі обліку в системі управління якістю. Основними факторами зростання вимог до обліку якості є:

- міжнародні та національні стандарти якості;
- значна питома вага витрат на якість (15–20% продажу);
- програми вдосконалення якості, започатковані багатьма компаніями.

Фінансовим вимірником якості є витрати на якість.

Витрати на якість – це витрати на забезпечення відповідності продукції або послуг встановленим стандартам якості та витрати, що виникають внаслідок невідповідності цим стандартам.

Витрати на якість охоплюють:

- витрати на запобігання;
- витрати на оцінку якості;
- витрати внаслідок внутрішнього браку;
- витрати внаслідок зовнішнього браку.

Позиції	Традиційний підхід	Сучасний підхід
<ul style="list-style-type: none"> • Взаємозв'язок якості та витрат. • Забезпечення якості. • Погляд на імовірність дефектів. • Відповідальність за якість. • Взаємозв'язок якості та кількості 	<ul style="list-style-type: none"> • Зростання якості призводить до зростання витрат. • Контроль якості. • Передбачено певний рівень дефектів. • Централізована на відповідальність. • Якість = Кількість 	<ul style="list-style-type: none"> • Зростання якості призводить до скорочення витрат. • Побудова якості. • Нульові дефекти. • Децентралізована відповідальність. • Якість > Кількість

Рис. 26.6. Порівняння традиційного та сучасного підходів до управління якістю

Перші дві категорії характеризують витрати на відповідність стандартам якості, а решта – витрати на невідповідність стандартам якості.

Роль бухгалтера–аналітика в системі обліку якості та підготовці звітів про витрати на якість залежить від підходу до управлінського обліку якості (відсутність аналізу якості на основі калькулювання витрат, аналіз витрат на якість розглядається як «спеціальне» дослідження й не ґрунтується на даних поточного обліку витрат, регулярні звіти на основі калькулювання витрат на якість є інструментом управлінського контролю).

26.2.2. Час як зброя конкуренції

Всім відомий вислів, що «час – це гроші». Справедливість такого твердження постійно доводить практика, особливо за умов жорсткої конкуренції. Швидкість реагування на потреби суспільства значною мірою визначає успіх компанії.

- витрати на запобігання;
- витрати на оцінку якості;
- витрати внаслідок внутрішнього браку;
- витрати внаслідок зовнішнього браку.

Позиції	Традиційний підхід	Сучасний підхід
<ul style="list-style-type: none"> • Взаємозв'язок якості та витрат. • Забезпечення якості. • Погляд на імовірність дефектів. • Відповідальність за якість. • Взаємозв'язок якості та кількості 	<ul style="list-style-type: none"> • Зростання якості призводить до зростання витрат. • Контроль якості. • Передбачено певний рівень дефектів. • Централізована на відповідальність. • Якість = Кількість 	<ul style="list-style-type: none"> • Зростання якості призводить до скорочення витрат. • Побудова якості. • Нульові дефекти. • Децентралізована відповідальність. • Якість > Кількість

Рис. 26.6. Порівняння традиційного та сучасного підходів до управління якістю

Перші дві категорії характеризують витрати на відповідність стандартам якості, а решта – витрати на невідповідність стандартам якості.

Роль бухгалтера–аналітика в системі обліку якості та підготовці звітів про витрати на якість залежить від підходу до управлінського обліку якості (відсутність аналізу якості на основі калькулювання витрат, аналіз витрат на якість розглядається як «спеціальне» дослідження й не ґрунтується на даних поточного обліку витрат, регулярні звіти на основі калькулювання витрат на якість є інструментом управлінського контролю).

26.2.2. Час як зброя конкуренції

Всім відомий вислів, що «час – це гроші». Справедливість такого твердження постійно доводить практика, особливо за умов жорсткої конкуренції. Швидкість реагування на потреби суспільства значною мірою визначає успіх компанії.

Успіх передусім залежить від часу розробки нового продукту та операційних вимірників часу.

Скорочення часу розробки нового продукту збільшує шанси на успіх, але не гарантує швидких і великих грошових надходжень, тому доцільно оцінювати швидкість розробки нового продукту за допомогою часу беззбитковості.

Час беззбитковості – період часу з моменту затвердження концепції нового виробу до моменту, коли сукупна теперішня вартість чистих грошових надходжень від проекту дорівнює сукупній теперішній вартості чистих інвестицій.

Час беззбитковості дає можливість оцінити, як швидко нова ідея перетворюється на рентабельний продукт. Тому за інших рівних характеристик перевагу віддають розробленню продукту, який має менший час беззбитковості.

Час беззбитковості є важливим, в першу чергу, для компаній, яким притаманні стрімкі технологічні зміни.

Проте цей показник має певні обмеження, зокрема:

- ігноруються грошові потоки після часу беззбитковості;
- не заохочує менеджерів обирати довгострокові проекти;
- не враховує нефінансові аспекти розробки нового виробу;
- не можна зіставити з іншими підприємствами.

Найпоширенішими операційними вимірниками часу є:

- час реагування на попит замовника;
- своєчасність виконання замовлення.

Час реагування на попит замовника – це проміжок часу між отриманням замовлення та виконанням його.

Чим коротшим є час реагування на попит замовника, тим конкурентоздатнішою є компанія.

26.2.3. Теорія обмежень і облік продуктивності

Час очікування може бути зумовлений наявністю обмежень. Тому для скорочення часу забезпечення виробництва доцільно застосовувати теорію обмежень.

Теорія обмежень – теорія управління, згідно з якою кожне підприємство має принаймні одне обмеження, яке заважає йому заробляти гроші.

Аналіз із метою зменшення обмежень передбачає п'ять етапів:

- виявлення обмежень;
- визначення найефективнішого використання для кожного обмеження;

Успіх передусім залежить від часу розробки нового продукту та операційних вимірників часу.

Скорочення часу розробки нового продукту збільшує шанси на успіх, але не гарантує швидких і великих грошових надходжень, тому доцільно оцінювати швидкість розробки нового продукту за допомогою часу беззбитковості.

Час беззбитковості – період часу з моменту затвердження концепції нового виробу до моменту, коли сукупна теперішня вартість чистих грошових надходжень від проекту дорівнює сукупній теперішній вартості чистих інвестицій.

Час беззбитковості дає можливість оцінити, як швидко нова ідея перетворюється на рентабельний продукт. Тому за інших рівних характеристик перевагу віддають розробленню продукту, який має менший час беззбитковості.

Час беззбитковості є важливим, в першу чергу, для компаній, яким притаманні стрімкі технологічні зміни.

Проте цей показник має певні обмеження, зокрема:

- ігноруються грошові потоки після часу беззбитковості;
- не заохочує менеджерів обирати довгострокові проекти;
- не враховує нефінансові аспекти розробки нового виробу;
- не можна зіставити з іншими підприємствами.

Найпоширенішими операційними вимірниками часу є:

- час реагування на попит замовника;
- своєчасність виконання замовлення.

Час реагування на попит замовника – це проміжок часу між отриманням замовлення та виконанням його.

Чим коротшим є час реагування на попит замовника, тим конкурентоздатнішою є компанія.

26.2.3. Теорія обмежень і облік продуктивності

Час очікування може бути зумовлений наявністю обмежень. Тому для скорочення часу забезпечення виробництва доцільно застосовувати теорію обмежень.

Теорія обмежень – теорія управління, згідно з якою кожне підприємство має принаймні одне обмеження, яке заважає йому заробляти гроші.

Аналіз із метою зменшення обмежень передбачає п'ять етапів:

- виявлення обмежень;
- визначення найефективнішого використання для кожного обмеження;

- управління виробничими потоками за умов обмеження;
- скорочення обмежень шляхом введення додаткової потужності;
- модернізацію виробничого процесу для забезпечення гнучкості й прискорення продуктивного циклу.

Теорію обмежень запропонував ізраїльський фізик Е.Голдрат, який вважає, що метою діяльності підприємства є заробляння грошей зараз і в майбутньому. Для цього необхідно шукати шляхи збільшення обсягу та швидкості грошових потоків усередині підприємства. При цьому ключовими факторами, що впливають на грошовий потік, вважаються продуктивність, запаси й операційні витрати.

Продуктивність характеризує надходження коштів у формі продуктивного маржинального доходу.

Продуктивний маржинальний дохід – різниця між доходом від продажу та прямими матеріальними витратами.

Запаси розглядають як гроші, котрі у формі сировини залишаються в системі незавершеного виробництва і готової продукції. Інші операційні витрати, у свою чергу, визначають вплив коштів з підприємства.

Отже, згідно з теорією обмежень, головною метою є збільшення продуктивного маржинального доходу за рахунок зменшення запасів та операційних витрат.

Виходячи з цього, Д. Галлоуей і Д. Волдрон розробили систему обліку, яка дістала назву облік продуктивності.

Облік продуктивності – облік з метою оцінки діяльності та прийняття управлінських рішень на підставі загальних витрат підприємства і продуктивного маржинального доходу.

Облік продуктивності ґрунтується на трьох основних принципах.

- підприємство розглядається як єдине ціле, виробничі витрати якого у короткостроковому періоді значною мірою є сталими. Тому в короткостроковому періоді більшість витрат підприємства (крім матеріальних) є постійними й можуть бути об'єднані в одну групу – загальні господарські витрати підприємства;
- прибуток розглядається як функція часу, необхідного для реагування виробництва на ринковий попит. Це означає, що прибутковість зворотно пропорційна рівню запасів;

- управління виробничими потоками за умов обмеження;
- скорочення обмежень шляхом введення додаткової потужності;
- модернізацію виробничого процесу для забезпечення гнучкості й прискорення продуктивного циклу.

Теорію обмежень запропонував ізраїльський фізик Е.Голдрат, який вважає, що метою діяльності підприємства є заробляння грошей зараз і в майбутньому. Для цього необхідно шукати шляхи збільшення обсягу та швидкості грошових потоків усередині підприємства. При цьому ключовими факторами, що впливають на грошовий потік, вважаються продуктивність, запаси й операційні витрати.

Продуктивність характеризує надходження коштів у формі продуктивного маржинального доходу.

Продуктивний маржинальний дохід – різниця між доходом від продажу та прямими матеріальними витратами.

Запаси розглядають як гроші, котрі у формі сировини залишаються в системі незавершеного виробництва і готової продукції. Інші операційні витрати, у свою чергу, визначають вплив коштів з підприємства.

Отже, згідно з теорією обмежень, головною метою є збільшення продуктивного маржинального доходу за рахунок зменшення запасів та операційних витрат.

Виходячи з цього, Д. Галлоуей і Д. Волдрон розробили систему обліку, яка дістала назву облік продуктивності.

Облік продуктивності – облік з метою оцінки діяльності та прийняття управлінських рішень на підставі загальних витрат підприємства і продуктивного маржинального доходу.

Облік продуктивності ґрунтується на трьох основних принципах.

- підприємство розглядається як єдине ціле, виробничі витрати якого у короткостроковому періоді значною мірою є сталими. Тому в короткостроковому періоді більшість витрат підприємства (крім матеріальних) є постійними й можуть бути об'єднані в одну групу – загальні господарські витрати підприємства;
- прибуток розглядається як функція часу, необхідного для реагування виробництва на ринковий попит. Це означає, що прибутковість зворотно пропорційна рівню запасів;

- прибутковість товару визначається мірою, якою він сприяє отриманню доходу.

Виходячи з цих принципів, було розроблено набір показників для оцінки ефективності діяльності, серед яких слід вирізнити коефіцієнти продуктивності та конкурентоздатності.

Коефіцієнт продуктивності – це співвідношення доходу на одиницю обмежувального фактора та витрат на одиницю обмежувального фактора.

Зростання коефіцієнта продуктивності товару передбачає збільшення міри його дохідності.

Розрахунок середньозваженого коефіцієнта продуктивності по підприємству загалом дає змогу оцінити ефективність управлінських рішень.

Коефіцієнт конкурентоздатності – співвідношення продуктивного внеску та суми незавершеного виробництва і загальних операційних витрат.

При цьому незавершене виробництво оцінюють за прямими матеріальними витратами.

Таким чином, коефіцієнт конкурентоздатності можна поліпшити за рахунок скорочення незавершеного виробництва, зростання обсягу продажу за незмінних ресурсів або збереження обсягу продажу за менших ресурсів.

Хоча облік продуктивності викликав значний інтерес фахівців, його практичне застосування не є поширеним.

На думку Р.Каплана і Д.Шанка, облік прибутковості стосується поточної діяльності й не зорієнтований на стратегічні цілі. З таким висновком не можна погодитися, адже облік продуктивності тісно пов'язаний з ключовими факторами успіху: скороченням запасів і часу виробництва.

Проте застосування коефіцієнтів продуктивності на рівні окремих підрозділів ускладнюється, якщо ці підрозділи виробляють лише окремі компоненти продукції.

26.2.4. Система «якраз вчасно»

Система «якраз вчасно» була впроваджена японською компанією «Тоуота».

Система «якраз вчасно» – комплексна система управління запасами та виробництвом, що полягає у виробництві або закупівлі потрібних товарів, матеріалів чи компонентів відповідної якості та кількості точно у необхідний момент.

- прибутковість товару визначається мірою, якою він сприяє отриманню доходу.

Виходячи з цих принципів, було розроблено набір показників для оцінки ефективності діяльності, серед яких слід вирізнити коефіцієнти продуктивності та конкурентоздатності.

Коефіцієнт продуктивності – це співвідношення доходу на одиницю обмежувального фактора та витрат на одиницю обмежувального фактора.

Зростання коефіцієнта продуктивності товару передбачає збільшення міри його дохідності.

Розрахунок середньозваженого коефіцієнта продуктивності по підприємству загалом дає змогу оцінити ефективність управлінських рішень.

Коефіцієнт конкурентоздатності – співвідношення продуктивного внеску та суми незавершеного виробництва і загальних операційних витрат.

При цьому незавершене виробництво оцінюють за прямими матеріальними витратами.

Таким чином, коефіцієнт конкурентоздатності можна поліпшити за рахунок скорочення незавершеного виробництва, зростання обсягу продажу за незмінних ресурсів або збереження обсягу продажу за менших ресурсів.

Хоча облік продуктивності викликав значний інтерес фахівців, його практичне застосування не є поширеним.

На думку Р.Каплана і Д.Шанка, облік прибутковості стосується поточної діяльності й не зорієнтований на стратегічні цілі. З таким висновком не можна погодитися, адже облік продуктивності тісно пов'язаний з ключовими факторами успіху: скороченням запасів і часу виробництва.

Проте застосування коефіцієнтів продуктивності на рівні окремих підрозділів ускладнюється, якщо ці підрозділи виробляють лише окремі компоненти продукції.

26.2.4. Система «якраз вчасно»

Система «якраз вчасно» була впроваджена японською компанією «Тоуота».

Система «якраз вчасно» – комплексна система управління запасами та виробництвом, що полягає у виробництві або закупівлі потрібних товарів, матеріалів чи компонентів відповідної якості та кількості точно у необхідний момент.

Основними рисами системи «якраз вчасно» є:

- відсутність запасів на складах (нульові запаси);
- усунення видів діяльності, що не додають вартості продукту;
- наголос на тотальній якості, тобто відсутність браку;
- швидке налагодження обладнання, відсутність простоїв та поломок;
- розмір партії – одна одиниця продукції;
- стовідсотково вчасна доставка;
- виробництво, зорієнтоване на конкретну потребу.

Досягнення цих показників є майже неможливим на практиці. Однак вони формують мету і створюють у компанії клімат постійного прагнення вдосконалення та високої якості. Система «якраз вчасно» передбачає своєчасне виробництво та своєчасні закупки.

Виробництво «якраз вчасно» як філософія управління має за мету усунення витрат, що не додають вартості продукту. Цикл виробництва складається з обробки, контролю, переміщення, обслуговування та зберігання. При цьому тільки обробка створює вартість продукту. Всі інші стадії додають тільки витрати.

Закупки «якраз вчасно» передбачають постачання матеріалів безпосередньо до конкретних місць виробництва (виробничих ліній) або продажу (роздрібна торгівля), що дає змогу розглядати значну частину витрат на закупівлю як прямі матеріальні витрати. З іншого боку, скорочення витрат на зберігання і контроль матеріальних запасів спричинюють виключення таких статей непрямих витрат чи об'єднання їх з іншими статтями.

Для системи закупок «якраз вчасно» характерні довгострокові контракти з постачальниками. За цих умов своєчасність і якість поставок є важливішими за ціну закупівлі. Тому відхиленням за рахунок ціни закупівлі приділяють менше уваги, ніж за умов традиційних систем постачання.

Закупівля «якраз вчасно» сприяє значному зростанню кількості поставок матеріалів.

Впровадження системи «якраз вчасно» неможливе без відповідної підготовки персоналу і технічного оснащення. Тому однією з передумов застосування даної системи є безперервне навчання працівників. Це повною мірою стосується і робітників, і працівників інших підрозділів, зокрема бухгалтерської служби.

Основними рисами системи «якраз вчасно» є:

- відсутність запасів на складах (нульові запаси);
- усунення видів діяльності, що не додають вартості продукту;
- наголос на тотальній якості, тобто відсутність браку;
- швидке налагодження обладнання, відсутність простоїв та поломок;
- розмір партії – одна одиниця продукції;
- стовідсотково вчасна доставка;
- виробництво, зорієнтоване на конкретну потребу.

Досягнення цих показників є майже неможливим на практиці. Однак вони формують мету і створюють у компанії клімат постійного прагнення вдосконалення та високої якості. Система «якраз вчасно» передбачає своєчасне виробництво та своєчасні закупки.

Виробництво «якраз вчасно» як філософія управління має за мету усунення витрат, що не додають вартості продукту. Цикл виробництва складається з обробки, контролю, переміщення, обслуговування та зберігання. При цьому тільки обробка створює вартість продукту. Всі інші стадії додають тільки витрати.

Закупки «якраз вчасно» передбачають постачання матеріалів безпосередньо до конкретних місць виробництва (виробничих ліній) або продажу (роздрібна торгівля), що дає змогу розглядати значну частину витрат на закупівлю як прямі матеріальні витрати. З іншого боку, скорочення витрат на зберігання і контроль матеріальних запасів спричинюють виключення таких статей непрямих витрат чи об'єднання їх з іншими статтями.

Для системи закупок «якраз вчасно» характерні довгострокові контракти з постачальниками. За цих умов своєчасність і якість поставок є важливішими за ціну закупівлі. Тому відхиленням за рахунок ціни закупівлі приділяють менше уваги, ніж за умов традиційних систем постачання.

Закупівля «якраз вчасно» сприяє значному зростанню кількості поставок матеріалів.

Впровадження системи «якраз вчасно» неможливе без відповідної підготовки персоналу і технічного оснащення. Тому однією з передумов застосування даної системи є безперервне навчання працівників. Це повною мірою стосується і робітників, і працівників інших підрозділів, зокрема бухгалтерської служби.

Упровадження системи «якраз вчасно» сприяє зростанню точності інформації про витрати, поліпшенню контролю за витратами, зниженню витрат на ведення обліку.

26.3. Облік витрат для безперервного вдосконалення діяльності

Для забезпечення безперервного вдосконалення діяльності необхідні адекватні підходи до обліку. Такими підходами є:

- калькулювання життєвого циклу;
- цільове калькулювання;
- калькулювання для безперервного вдосконалення.

Калькулювання життєвого циклу виробу – вимірювання й накопичення всіх фактичних витрат, пов'язаних із певним виробом упродовж його життєвого циклу.

Калькулювання життєвого циклу означає динамічний погляд на витрати, що змінюються мірою переходу виробу з однієї стадії життєвого циклу до іншої. Зрештою калькулювання собівартості вже не є лише функцією бухгалтерії, яка визначає виробничу собівартість продукції. За умов калькулювання життєвого циклу однаково міру відповідальності мають інші функціональні підрозділи підприємства, зокрема відділи маркетингу, збуту, постачання, конструювання тощо.

Калькулювання життєвого циклу дає змогу скласти звітність щодо життєвого циклу виробу й здійснювати його стратегічний аналіз.

26.3.1. Цільове калькулювання

Цільове калькулювання – це стратегія, за якою компанія спершу визначає прийнятну ціну нового виробу та його граничну собівартість, а вже потім проектує сам виріб, реалізація якого забезпечить досягнення певної мети. Цей підхід застосовують японські компанії, а в останні роки йому приділяють дедалі більшу увагу у США та Західній Європі.

Метод цільового калькулювання передбачає обчислення витрат, виходячи з попередньо встановленої цільової ціни.

Метод цільового калькулювання передбачає обчислення витрат, виходячи з попередньо встановленої цільової ціни.

Цільова ціна – очікувана ціна продукту (послуги), яку готові сплатити за нього потенційні покупці.

Упровадження системи «якраз вчасно» сприяє зростанню точності інформації про витрати, поліпшенню контролю за витратами, зниженню витрат на ведення обліку.

26.3. Облік витрат для безперервного вдосконалення діяльності

Для забезпечення безперервного вдосконалення діяльності необхідні адекватні підходи до обліку. Такими підходами є:

- калькулювання життєвого циклу;
- цільове калькулювання;
- калькулювання для безперервного вдосконалення.

Калькулювання життєвого циклу виробу – вимірювання й накопичення всіх фактичних витрат, пов'язаних із певним виробом упродовж його життєвого циклу.

Калькулювання життєвого циклу означає динамічний погляд на витрати, що змінюються мірою переходу виробу з однієї стадії життєвого циклу до іншої. Зрештою калькулювання собівартості вже не є лише функцією бухгалтерії, яка визначає виробничу собівартість продукції. За умов калькулювання життєвого циклу однаково міру відповідальності мають інші функціональні підрозділи підприємства, зокрема відділи маркетингу, збуту, постачання, конструювання тощо.

Калькулювання життєвого циклу дає змогу скласти звітність щодо життєвого циклу виробу й здійснювати його стратегічний аналіз.

26.3.1. Цільове калькулювання

Цільове калькулювання – це стратегія, за якою компанія спершу визначає прийнятну ціну нового виробу та його граничну собівартість, а вже потім проектує сам виріб, реалізація якого забезпечить досягнення певної мети. Цей підхід застосовують японські компанії, а в останні роки йому приділяють дедалі більшу увагу у США та Західній Європі.

Метод цільового калькулювання передбачає обчислення витрат, виходячи з попередньо встановленої цільової ціни.

Метод цільового калькулювання передбачає обчислення витрат, виходячи з попередньо встановленої цільової ціни.

Цільова ціна – очікувана ціна продукту (послуги), яку готові сплатити за нього потенційні покупці.

Ця ціна визначається на підставі маркетингових досліджень і відображає рівень, котрий уможливило компанії досягнення бажаного обсягу продажу та частки ринку.

Після цього шляхом відрахування з цільової ціни частки необхідного прибутку визначають величину максимально припустимої виробничої собівартості. Для досягнення цієї величини в процесі розробки спеціалісти вишукують оптимальну комбінацію елементів майбутнього виробу, що забезпечить бажаний рівень витрат і якості.

Цільова собівартість – обчислена довгострокова собівартість продукції (послуг), яка дає компанії змогу досягти бажаного прибутку в разі реалізації цієї продукції (послуг).

Для досягнення цільової собівартості вироб зазнає постійного функціонально–вартісного аналізу, що проводиться багатопредметною групою.

Важливим етапом цільового калькулювання є конструювання вартості (системне вивчення всіх функцій виробу та факторів витрат з метою зниження витрат і задоволення конкретних потреб споживачів).

Найпоширенішим методом конструювання вартості є функціональний аналіз. Результатом функціонального аналізу можуть бути покращення дизайну виробу, заміна матеріалу, модифікація технологічного процесу тощо.

У процесі конструювання вартості бухгалтер–аналітик допомагає конструкторам і технологам визначити види діяльності, витрати на які потребують зниження, та вплив на витрати різних проектних рішень.

Конструювання вартості ґрунтується на розумінні відмінностей між наявними і запланованими витратами.

26.3.2. Калькулювання для безперервного вдосконалення

Калькулювання для безперервного вдосконалення – процес зниження витрат протягом виробничої стадії життєвого циклу продукції шляхом безупинного пошуку поліпшень. Ключова ідея такого підходу полягає у тому, що:

- удосконалення є метою й відповідальністю кожного працівника щодня, весь час;
- завдяки невеличким, але безперервним зусиллям кожного можна досягти значного зниження витрат.

Ця ціна визначається на підставі маркетингових досліджень і відображає рівень, котрий уможливило компанії досягнення бажаного обсягу продажу та частки ринку.

Після цього шляхом відрахування з цільової ціни частки необхідного прибутку визначають величину максимально припустимої виробничої собівартості. Для досягнення цієї величини в процесі розробки спеціалісти вишукують оптимальну комбінацію елементів майбутнього виробу, що забезпечить бажаний рівень витрат і якості.

Цільова собівартість – обчислена довгострокова собівартість продукції (послуг), яка дає компанії змогу досягти бажаного прибутку в разі реалізації цієї продукції (послуг).

Для досягнення цільової собівартості вироб зазнає постійного функціонально–вартісного аналізу, що проводиться багатопредметною групою.

Важливим етапом цільового калькулювання є конструювання вартості (системне вивчення всіх функцій виробу та факторів витрат з метою зниження витрат і задоволення конкретних потреб споживачів).

Найпоширенішим методом конструювання вартості є функціональний аналіз. Результатом функціонального аналізу можуть бути покращення дизайну виробу, заміна матеріалу, модифікація технологічного процесу тощо.

У процесі конструювання вартості бухгалтер–аналітик допомагає конструкторам і технологам визначити види діяльності, витрати на які потребують зниження, та вплив на витрати різних проектних рішень.

Конструювання вартості ґрунтується на розумінні відмінностей між наявними і запланованими витратами.

26.3.2. Калькулювання для безперервного вдосконалення

Калькулювання для безперервного вдосконалення – процес зниження витрат протягом виробничої стадії життєвого циклу продукції шляхом безупинного пошуку поліпшень. Ключова ідея такого підходу полягає у тому, що:

- удосконалення є метою й відповідальністю кожного працівника щодня, весь час;
- завдяки невеличким, але безперервним зусиллям кожного можна досягти значного зниження витрат.

Калькулювання для безперервного вдосконалення полягає в тому, що кожен підрозділ підприємства готує по шість планів, котрі в сукупності становлять річний бюджет прибутку, тобто відбувається процес бюджетування прибутку.

Концепція калькулювання для безперервного вдосконалення включає концепцію системи зниження витрат, передбачає постійні вдосконалення у виробництві та досягнення цільового зниження витрат.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення стратегічного управлінського обліку та поясніть його основні завдання в системі стратегічного менеджменту.
2. У чому полягає взаємозв'язок стратегії та управлінського обліку?
3. Що включає SWOT-аналіз і з якою метою його застосовують?
4. Які основні показники характеризують платоспроможність підприємства?
5. Які основні показники характеризують прибутковість підприємства?
6. Що таке життєвий цикл виробу? Опишіть його основні стадії.
7. Що таке бюджетування життєвого циклу? У чому його стратегічне значення?
8. Що таке система збалансованих показників? У чому її практичне значення?
9. У чому полягає сутність управління на основі аналізу діяльності?
10. Що таке безперервне вдосконалення? У чому його мета, якими є основні напрями його?
11. Що таке тотальне управління якістю?
12. На які категорії (групи) поділяють витрати на якість? Наведіть по два приклади витрат кожної категорії.
13. Що таке час беззбитковості? У чому полягають переваги й недоліки цього показника?

Калькулювання для безперервного вдосконалення полягає в тому, що кожен підрозділ підприємства готує по шість планів, котрі в сукупності становлять річний бюджет прибутку, тобто відбувається процес бюджетування прибутку.

Концепція калькулювання для безперервного вдосконалення включає концепцію системи зниження витрат, передбачає постійні вдосконалення у виробництві та досягнення цільового зниження витрат.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення стратегічного управлінського обліку та поясніть його основні завдання в системі стратегічного менеджменту.
2. У чому полягає взаємозв'язок стратегії та управлінського обліку?
3. Що включає SWOT-аналіз і з якою метою його застосовують?
4. Які основні показники характеризують платоспроможність підприємства?
5. Які основні показники характеризують прибутковість підприємства?
6. Що таке життєвий цикл виробу? Опишіть його основні стадії.
7. Що таке бюджетування життєвого циклу? У чому його стратегічне значення?
8. Що таке система збалансованих показників? У чому її практичне значення?
9. У чому полягає сутність управління на основі аналізу діяльності?
10. Що таке безперервне вдосконалення? У чому його мета, якими є основні напрями його?
11. Що таке тотальне управління якістю?
12. На які категорії (групи) поділяють витрати на якість? Наведіть по два приклади витрат кожної категорії.
13. Що таке час беззбитковості? У чому полягають переваги й недоліки цього показника?

14. Що таке облік продуктивності? Які показники застосовують для оцінки продуктивності?
15. Дайте визначення й поясніть сутність системи «якраз вчасно».
16. Що таке калькулювання життєвого циклу? У чому полягає його суть?
17. Що таке цільове калькулювання? З якою метою та коли його застосовують?

Дискусійні питання

1. Вибір компанією стратегії для забезпечення довгострокового успіху.
2. Мета проведення аналізу фінансового стану підприємства.
3. Переваги і недоліки системи «якраз вчасно».

14. Що таке облік продуктивності? Які показники застосовують для оцінки продуктивності?
15. Дайте визначення й поясніть сутність системи «якраз вчасно».
16. Що таке калькулювання життєвого циклу? У чому полягає його суть?
17. Що таке цільове калькулювання? З якою метою та коли його застосовують?

Дискусійні питання

1. Вибір компанією стратегії для забезпечення довгострокового успіху.
2. Мета проведення аналізу фінансового стану підприємства.
3. Переваги і недоліки системи «якраз вчасно».

ГЛОСАРІЙ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ТЕРМІНІВ

А

Аванс (від фр. *avance*) – гроші, що видаються в рахунок майбутніх платежів і витрат. Видача А. однією стороною іншій може бути лише у встановлених законом випадках.

Авансовий звіт – документ типової форми, що подається підзвітними особами.. В ньому вказуються отримані під звіт суми, фактично здійснені | витрати, залишок отриманих коштів або перевитрата.

Аванс (від фр. *avance*) – гроші, що видаються в рахунок майбутніх платежів і витрат. Видача А. однією стороною іншій може бути лише у встановлених законом випадках. А. робітникам і службовцям в рахунок заробітної плати видається по платіжних відомостях і записується по дебету рахунку № 66 “Розрахунки по заробітній платі” і кредиту рахунку № 30 “Каса”. А., які видаються особам на витрати по службових відрядженнях, а також у зв’язку з їхнім переходом на роботу в іншу місцевість, є підзвітними сумами. Працівники, що отримали ці суми, є підзвітними особами. Вони повинні подавати Звіт про використання коштів наданих на відрядження або під звіт.

Авансовий звіт – документ типової форми, що подається підзвітними особами.. В ньому вказуються отримані під звіт суми, фактично здійснені | витрати, залишок отриманих коштів або перевитрата. До А. з. додаються документи, які засвідчують фактичні витрати підзвітних сум: посвідчення про відрядження з відмітками про місце і час знаходження у відрядженні, квитанції готелів,

ГЛОСАРІЙ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ТЕРМІНІВ

А

Аванс (від фр. *avance*) – гроші, що видаються в рахунок майбутніх платежів і витрат. Видача А. однією стороною іншій може бути лише у встановлених законом випадках.

Авансовий звіт – документ типової форми, що подається підзвітними особами.. В ньому вказуються отримані під звіт суми, фактично здійснені | витрати, залишок отриманих коштів або перевитрата.

Аванс (від фр. *avance*) – гроші, що видаються в рахунок майбутніх платежів і витрат. Видача А. однією стороною іншій може бути лише у встановлених законом випадках. А. робітникам і службовцям в рахунок заробітної плати видається по платіжних відомостях і записується по дебету рахунку № 66 “Розрахунки по заробітній платі” і кредиту рахунку № 30 “Каса”. А., які видаються особам на витрати по службових відрядженнях, а також у зв’язку з їхнім переходом на роботу в іншу місцевість, є підзвітними сумами. Працівники, що отримали ці суми, є підзвітними особами. Вони повинні подавати Звіт про використання коштів наданих на відрядження або під звіт.

Авансовий звіт – документ типової форми, що подається підзвітними особами.. В ньому вказуються отримані під звіт суми, фактично здійснені | витрати, залишок отриманих коштів або перевитрата. До А. з. додаються документи, які засвідчують фактичні витрати підзвітних сум: посвідчення про відрядження з відмітками про місце і час знаходження у відрядженні, квитанції готелів,

рахунки, які засвідчують придбання матеріальних цінностей тощо. За авансами на адміністративно-господарські і операційні витрати звіти повинні подаватися після закінчення терміну, на який виданий аванс, а на витрати за відрядженнями – не пізніше 3-х днів після повернення з відрядження. Працівник, що повернувся з відрядження, подає одночасно з А.з. письмовий звіт керівнику підприємства про виконану роботу за час відрядження. А.з. перевіряється бухгалтером, затверджується керівником підприємства і служить підставою для списання витрачених підзвітних сум.

Авізо (від італ. avviso) – сповіщення одного підприємства (установи, організації) іншому про стан взаємних розрахунків або розрахунків з третіми особами.

Адміністративно-управлінські витрати – це частина витрат по управлінню і обслуговуванню виробництва: заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу; відрахування на соціальне страхування; канцелярські, друкарські, телефонні витрати; витрати на відрядження; обслуговування легкового автотранспорту; обслуговування будівель для адміністративних потреб; премії адміністративно-управлінському персоналу.

Ажур (від фр. jour – в день), ажурний, – тонкий, витончено зроблений. У бухгалтерському обліку означає реєстрацію господарських операцій в день їх здійснення; такий стан бухгалтерського обліку, при якому всі господарські операції правильно і своєчасно оформляються відповідними документами, записуються на рахунки обліку і забезпечується отримання достовірних показників і їх взаємоузгодженість.

Акордна заробітна плата (від фр. accord – угода) – одна з форм заробітної плати, вона є різновидом відрядної заробітної плати.

Акредитив (від лат. accredo – довіра) – перерахування покупцем грошових коштів до установи банку, який обслуговує постачальника. Грошові кошти використовуються протягом встановленого терміну для розрахунків з постачальником за певні товари і послуги. За допомогою А. здійснюються безготівкові розрахунки. А. форма розрахунків застосовується в наступних випадках: у разі укладення договору між постачальником і покупцем; коли взаємовідносини між постачальником і покупцем носять нерегулярний характер; коли закупка товарів здійснюється за місцем знаходження постачальника; за постановами і розпорядженнями уряду; за особливих

рахунки, які засвідчують придбання матеріальних цінностей тощо. За авансами на адміністративно-господарські і операційні витрати звіти повинні подаватися після закінчення терміну, на який виданий аванс, а на витрати за відрядженнями – не пізніше 3-х днів після повернення з відрядження. Працівник, що повернувся з відрядження, подає одночасно з А.з. письмовий звіт керівнику підприємства про виконану роботу за час відрядження. А.з. перевіряється бухгалтером, затверджується керівником підприємства і служить підставою для списання витрачених підзвітних сум.

Авізо (від італ. avviso) – сповіщення одного підприємства (установи, організації) іншому про стан взаємних розрахунків або розрахунків з третіми особами.

Адміністративно-управлінські витрати – це частина витрат по управлінню і обслуговуванню виробництва: заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу; відрахування на соціальне страхування; канцелярські, друкарські, телефонні витрати; витрати на відрядження; обслуговування легкового автотранспорту; обслуговування будівель для адміністративних потреб; премії адміністративно-управлінському персоналу.

Ажур (від фр. jour – в день), ажурний, – тонкий, витончено зроблений. У бухгалтерському обліку означає реєстрацію господарських операцій в день їх здійснення; такий стан бухгалтерського обліку, при якому всі господарські операції правильно і своєчасно оформляються відповідними документами, записуються на рахунки обліку і забезпечується отримання достовірних показників і їх взаємоузгодженість.

Акордна заробітна плата (від фр. accord – угода) – одна з форм заробітної плати, вона є різновидом відрядної заробітної плати.

Акредитив (від лат. accredo – довіра) – перерахування покупцем грошових коштів до установи банку, який обслуговує постачальника. Грошові кошти використовуються протягом встановленого терміну для розрахунків з постачальником за певні товари і послуги. За допомогою А. здійснюються безготівкові розрахунки. А. форма розрахунків застосовується в наступних випадках: у разі укладення договору між постачальником і покупцем; коли взаємовідносини між постачальником і покупцем носять нерегулярний характер; коли закупка товарів здійснюється за місцем знаходження постачальника; за постановами і розпорядженнями уряду; за особливих

умов постачання; в порядку застосування санкції до покупця; на вимогу банку відносно підприємств, переведених на особливий режим кредитування і розрахунків.

Акт (від лат. actus – дія, actum – документ). Широко застосовується в бухгалтерському обліку як первинний документ. Складається, як правило, комісією. Форма А. залежить від його призначення (А. приймання–передачі основних засобів).

Актив – частина бухгалтерського балансу, що відображає на певну дату в грошовому виразі засоби підприємства, їх склад і розміщення. Окрім А., бухгалтерський баланс має пасив. А. і пасив складаються з розділів і статей. У іншому значенні актив (від лат. activus – дієвий, дійовий) – це той, що діє.

Активно–пасивні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, що мають ознаки активних рахунків і пасивних рахунків. У цих рахунках сальдо може бути дебетовим і кредитовим або одночасно дебетовим і кредитовим (розгорнуте сальдо).

Активні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються засоби підприємства. Вони дають показники про наявність, склад і рух засобів підприємства. У А.р. збільшення засобів записується по дебету, а зменшення – по кредиту. Сальдо має бути дебетовим і відображається в активі балансу.

Акцепт (від лат. acceptus – прийнятий) – згода на пропозицію укласти договір на певних умовах.

Акцептувати – дати згоду на оплату рахунку постачальника.

Амортизаційні відрахування – нарахування за встановленими нормами амортизації основних засобів.

Амортизація основних засобів (від лат. – погашення) – процес поступового зношення основних засобів і перенесення їх вартості на продукцію, що виготовляється.

Аналіз – розчленування, розкладання, розбір складних предметів і явищ на складові частини, зіставлення цих частин і встановлення між ними зв'язків та взаємозалежностей.

Аналіз господарської діяльності – вивчення результатів роботи підприємств і їх об'єднань на основі даних обліку і звітності. Відповідає поняттю «Економічний аналіз» .

умов постачання; в порядку застосування санкції до покупця; на вимогу банку відносно підприємств, переведених на особливий режим кредитування і розрахунків.

Акт (від лат. actus – дія, actum – документ). Широко застосовується в бухгалтерському обліку як первинний документ. Складається, як правило, комісією. Форма А. залежить від його призначення (А. приймання–передачі основних засобів).

Актив – частина бухгалтерського балансу, що відображає на певну дату в грошовому виразі засоби підприємства, їх склад і розміщення. Окрім А., бухгалтерський баланс має пасив. А. і пасив складаються з розділів і статей. У іншому значенні актив (від лат. activus – дієвий, дійовий) – це той, що діє.

Активно–пасивні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, що мають ознаки активних рахунків і пасивних рахунків. У цих рахунках сальдо може бути дебетовим і кредитовим або одночасно дебетовим і кредитовим (розгорнуте сальдо).

Активні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються засоби підприємства. Вони дають показники про наявність, склад і рух засобів підприємства. У А.р. збільшення засобів записується по дебету, а зменшення – по кредиту. Сальдо має бути дебетовим і відображається в активі балансу.

Акцепт (від лат. acceptus – прийнятий) – згода на пропозицію укласти договір на певних умовах.

Акцептувати – дати згоду на оплату рахунку постачальника.

Амортизаційні відрахування – нарахування за встановленими нормами амортизації основних засобів.

Амортизація основних засобів (від лат. – погашення) – процес поступового зношення основних засобів і перенесення їх вартості на продукцію, що виготовляється.

Аналіз – розчленування, розкладання, розбір складних предметів і явищ на складові частини, зіставлення цих частин і встановлення між ними зв'язків та взаємозалежностей.

Аналіз господарської діяльності – вивчення результатів роботи підприємств і їх об'єднань на основі даних обліку і звітності. Відповідає поняттю «Економічний аналіз» .

Аналітичний облік – облік, який дає детальні показники в грошовому, а в необхідних випадках і в натуральному вираженні.

Арбітраж – судовий орган, що вирішує майнові суперечки між підприємствами і організаціями.

Артикул (від лат. – розділ, стаття) – тип виробу або товару.

Архів – установа, що зберігає старі документальні матеріали. Означає також сукупність документів, що відносяться до діяльності якого–небудь підприємства, установи або окремої особи. В бухгалтерському архіві підприємства зберігаються бухгалтерські документи, облікові реєстри і матеріали звітності протягом встановлених термінів.

Асортимент – склад і співвідношення різних видів і сортів продукції і товарів у виробничому або торговельному підприємстві.

Б

Баланс (від фр. – терези, лат. – має дві вагові чаші) – рівновага, система показників, що характеризують стан взаємозв'язаних величин, які знаходяться в постійній зміні. Баланс складається на певну дату у вигляді таблиці і ділиться на дві частини.

Балансові рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, показники яких знаходять відображення в бухгалтерському балансі.

Банк – установа, яка здійснює посередництво в платежах і кредиті.

Безгосподарне майно – майно, власник якого невідомий. Переходить у власність користувача через 10 років (ст. ГКУ).

Безготівкові розрахунки – основний спосіб розрахунків між підприємствами, установами і організаціями.

Бланк (від фр. blank) – форма документа, віддрукована друкарським способом, в якій передбачені необхідні реквізити (див. Реквізити документів).

Брак продукції – виготовлена продукція, яка через свою низьку якість не може використовуватися за прямим призначенням або її використання пов'язано з додатковими витратами з виправ-

Аналітичний облік – облік, який дає детальні показники в грошовому, а в необхідних випадках і в натуральному вираженні.

Арбітраж – судовий орган, що вирішує майнові суперечки між підприємствами і організаціями.

Артикул (від лат. – розділ, стаття) – тип виробу або товару.

Архів – установа, що зберігає старі документальні матеріали. Означає також сукупність документів, що відносяться до діяльності якого–небудь підприємства, установи або окремої особи. В бухгалтерському архіві підприємства зберігаються бухгалтерські документи, облікові реєстри і матеріали звітності протягом встановлених термінів.

Асортимент – склад і співвідношення різних видів і сортів продукції і товарів у виробничому або торговельному підприємстві.

Б

Баланс (від фр. – терези, лат. – має дві вагові чаші) – рівновага, система показників, що характеризують стан взаємозв'язаних величин, які знаходяться в постійній зміні. Баланс складається на певну дату у вигляді таблиці і ділиться на дві частини.

Балансові рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, показники яких знаходять відображення в бухгалтерському балансі.

Банк – установа, яка здійснює посередництво в платежах і кредиті.

Безгосподарне майно – майно, власник якого невідомий. Переходить у власність користувача через 10 років (ст. ГКУ).

Безготівкові розрахунки – основний спосіб розрахунків між підприємствами, установами і організаціями.

Бланк (від фр. blank) – форма документа, віддрукована друкарським способом, в якій передбачені необхідні реквізити (див. Реквізити документів).

Брак продукції – виготовлена продукція, яка через свою низьку якість не може використовуватися за прямим призначенням або її використання пов'язано з додатковими витратами з виправ-

лення дефектів. За характером знайдених дефектів Бр.п. є невинуватий і виправний, а залежно від місця виникнення – внутрішній і зовнішній.

Брутто – вага товару разом з упаковкою (тарою). Наявність даних про таку вагу, хоча і необхідна в окремих випадках, не може відображати дійсної ваги товару. Для цього потрібно знати і враховувати чисту вагу товару (див. Нетто).

Бухгалтер (від нім. Buchhalter) – фахівець з бухгалтерського обліку. Термін «бухгалтер» з'явився у XV ст. Першою посадовою особою, що отримала звання б., був Христофор Штехер, діловод Інсбрукської рахункової палати. У Віденському державному музеї зберігається наказ імператора Максиміліана I від 13 лютого 1498 р. Стаття 5 цього наказу свідчить: «Наказую діловода нашої палати, довіреного і старанного писаря, який веде книги, відтепер називати бухгалтером, яким повинен тепер бути Христофор Штехер, а до нього в допомогу дати писаря палати на ім'я Ульриха Мерінгера, який повинен бути також присутній на всіх нарадах, що стосуються рахівництва». В Німеччині до 1498 р. особи, що займалися веденням рахункових книг, називалися писарями. З цього ж часу терміни «бухгалтер», «бухгалтерія» стали витіснити старі назви і поступово розповсюдилися всюди, а в XVIII в. перейшли і до Росії. На початку цього сторіччя з реформами Петра I стали набувати поширення торгові компанії, з'явилися фабрики і заводи, яким було потрібне грамотне ведення обліку. Рахівництву надавалася у той час певна увага, кваліфікованих людей, що уміють правильно вести книги, було мало. Не випадково особою, що першою отримала в Росії звання бухгалтера, виявився іноземець. Це був голландський купець Тіммерман, який наказом Коммерц-колегії від 11 вересня 1732 р. був призначений головним бухгалтером Петербурзької митниці.

Виконуючи свої обов'язки, головний бухгалтер користується певними правами. Він має право: встановлювати службові обов'язки для працівників бухгалтерії; давати обов'язкові вказівки і розпорядження підвідомчим підприємствам, частинам підприємства або окремим працівникам з питань обліку, звітності і контролю. За невиконання вказівок головного б. з питань організації обліку винні особи позбавляються на розсуд керівника підприємства премій або притягуються до дисциплінарної від-

лення дефектів. За характером знайдених дефектів Бр.п. є невинуватий і виправний, а залежно від місця виникнення – внутрішній і зовнішній.

Брутто – вага товару разом з упаковкою (тарою). Наявність даних про таку вагу, хоча і необхідна в окремих випадках, не може відображати дійсної ваги товару. Для цього потрібно знати і враховувати чисту вагу товару (див. Нетто).

Бухгалтер (від нім. Buchhalter) – фахівець з бухгалтерського обліку. Термін «бухгалтер» з'явився у XV ст. Першою посадовою особою, що отримала звання б., був Христофор Штехер, діловод Інсбрукської рахункової палати. У Віденському державному музеї зберігається наказ імператора Максиміліана I від 13 лютого 1498 р. Стаття 5 цього наказу свідчить: «Наказую діловода нашої палати, довіреного і старанного писаря, який веде книги, відтепер називати бухгалтером, яким повинен тепер бути Христофор Штехер, а до нього в допомогу дати писаря палати на ім'я Ульриха Мерінгера, який повинен бути також присутній на всіх нарадах, що стосуються рахівництва». В Німеччині до 1498 р. особи, що займалися веденням рахункових книг, називалися писарями. З цього ж часу терміни «бухгалтер», «бухгалтерія» стали витіснити старі назви і поступово розповсюдилися всюди, а в XVIII в. перейшли і до Росії. На початку цього сторіччя з реформами Петра I стали набувати поширення торгові компанії, з'явилися фабрики і заводи, яким було потрібне грамотне ведення обліку. Рахівництву надавалася у той час певна увага, кваліфікованих людей, що уміють правильно вести книги, було мало. Не випадково особою, що першою отримала в Росії звання бухгалтера, виявився іноземець. Це був голландський купець Тіммерман, який наказом Коммерц-колегії від 11 вересня 1732 р. був призначений головним бухгалтером Петербурзької митниці.

Виконуючи свої обов'язки, головний бухгалтер користується певними правами. Він має право: встановлювати службові обов'язки для працівників бухгалтерії; давати обов'язкові вказівки і розпорядження підвідомчим підприємствам, частинам підприємства або окремим працівникам з питань обліку, звітності і контролю. За невиконання вказівок головного б. з питань організації обліку винні особи позбавляються на розсуд керівника підприємства премій або притягуються до дисциплінарної від-

повідальності. Звільнення або переміщення матеріально відповідальних осіб на підприємстві проводиться за погодженням з головним бухгалтером. Без підпису головного бухгалтера вважаються недійсними документи, що служать підставою для прийому і видачі грошей і товарно-матеріальних цінностей. Головний бухгалтер підписує бухгалтерські і статистичні звіти. Він візує договори і угоди на отримання і відпуск товарно-матеріальних цінностей, на виконання робіт і послуг, а також накази про встановлення працівникам посадових і персональних окладів і про преміювання.

Бухгалтерія – обліковий апарат, який організовує і веде бухгалтерський облік. Б. є самостійним структурним підрозділом і не може входити до складу інших відділів (служб) підприємств і їх об'єднань. Очолюється Б. головним бухгалтером. Б. зобов'язана організовувати і вести весь бухгалтерський облік, складати звітність, контролювати всі господарські операції з погляду їх законності і господарської доцільності. Структура Б. залежить від галузі економіки і організації бухгалтерського обліку.

Бухгалтерська проводка – оформлення кореспонденції рахунків. При цьому вказуються рахунки, що дебетуються і кредитуються, і сума господарської операції. Б. п. іноді називаються рахунковими формулами, а також контировками.

Бухгалтерські книги – вид облікових реєстрів синтетичного і аналітичного обліку.

Бухгалтерський баланс – спосіб групування і узагальненого відображення в грошовій оцінці стану засобів господарства за їх видами і джерелами надходження на певну дату (див. Баланс).

Бухгалтерський документ – письмове свідоцтво (доказ) факту здійснення господарської операції або право на її здійснення.

Бухгалтерський облік – один з трьох видів господарського обліку – є системою документального, суцільного і безперервного спостереження і контролю за господарською діяльністю підприємств (установ, організацій) і їх об'єднань.

повідальності. Звільнення або переміщення матеріально відповідальних осіб на підприємстві проводиться за погодженням з головним бухгалтером. Без підпису головного бухгалтера вважаються недійсними документи, що служать підставою для прийому і видачі грошей і товарно-матеріальних цінностей. Головний бухгалтер підписує бухгалтерські і статистичні звіти. Він візує договори і угоди на отримання і відпуск товарно-матеріальних цінностей, на виконання робіт і послуг, а також накази про встановлення працівникам посадових і персональних окладів і про преміювання.

Бухгалтерія – обліковий апарат, який організовує і веде бухгалтерський облік. Б. є самостійним структурним підрозділом і не може входити до складу інших відділів (служб) підприємств і їх об'єднань. Очолюється Б. головним бухгалтером. Б. зобов'язана організовувати і вести весь бухгалтерський облік, складати звітність, контролювати всі господарські операції з погляду їх законності і господарської доцільності. Структура Б. залежить від галузі економіки і організації бухгалтерського обліку.

Бухгалтерська проводка – оформлення кореспонденції рахунків. При цьому вказуються рахунки, що дебетуються і кредитуються, і сума господарської операції. Б. п. іноді називаються рахунковими формулами, а також контировками.

Бухгалтерські книги – вид облікових реєстрів синтетичного і аналітичного обліку.

Бухгалтерський баланс – спосіб групування і узагальненого відображення в грошовій оцінці стану засобів господарства за їх видами і джерелами надходження на певну дату (див. Баланс).

Бухгалтерський документ – письмове свідоцтво (доказ) факту здійснення господарської операції або право на її здійснення.

Бухгалтерський облік – один з трьох видів господарського обліку – є системою документального, суцільного і безперервного спостереження і контролю за господарською діяльністю підприємств (установ, організацій) і їх об'єднань.

В

Валова продукція – вся продукція, вироблена за певний період.

Валовий дохід – частина валової продукції, створена вкладеною живою працею учасників виробництва.

Валюта балансу – сума (підсумок) бухгалтерського балансу. Ця сума повинна бути однаковою по активу і пасиву балансу.

Відомість – обліковий реєстр. У бухгалтерському обліку застосовуються різні В.: допоміжні (накопичувальні), оборотні, звіральні, платіжні, розрахунково-платіжні і ін.

Відрядна заробітна плата – система заробітної плати, при якій заробіток працівника залежить від об'єму виконаної роботи.

Відрядне посвідчення – документ, що видається працівнику, який виконує службове доручення поза постійним місцем роботи, тобто знаходиться у відрядженні.

Відкриття рахунків – записи в рахунках про їх найменування і початкове сальдо. Відкрити рахунок – це значить дати йому найменування (проставити шифр) і записати початкове сальдо, якщо таке є.

Відновна вартість основних засобів – вартість повного відновлення об'єктів в нинішніх умовах виробництва. Вона показує, скільки коштував би певний об'єкт (побудований чи виготовлений раніше), якби його довелося виготовити в сучасних умовах.

Відсоток – плата за тимчасове користування позиковими коштами.

Від'ємні числа – числа, узяті із знаком мінус, тобто менші нуля. У бухгалтерському обліку В.ч. прийнято записувати в дужках (див. Сторно).

Вибуття основних засобів – ліквідація, реалізація, передача іншим підприємствам і загибель від стихійного лиха об'єктів, що обліковуються у складі основних засобів.

В

Валова продукція – вся продукція, вироблена за певний період.

Валовий дохід – частина валової продукції, створена вкладеною живою працею учасників виробництва.

Валюта балансу – сума (підсумок) бухгалтерського балансу. Ця сума повинна бути однаковою по активу і пасиву балансу.

Відомість – обліковий реєстр. У бухгалтерському обліку застосовуються різні В.: допоміжні (накопичувальні), оборотні, звіральні, платіжні, розрахунково-платіжні і ін.

Відрядна заробітна плата – система заробітної плати, при якій заробіток працівника залежить від об'єму виконаної роботи.

Відрядне посвідчення – документ, що видається працівнику, який виконує службове доручення поза постійним місцем роботи, тобто знаходиться у відрядженні.

Відкриття рахунків – записи в рахунках про їх найменування і початкове сальдо. Відкрити рахунок – це значить дати йому найменування (проставити шифр) і записати початкове сальдо, якщо таке є.

Відновна вартість основних засобів – вартість повного відновлення об'єктів в нинішніх умовах виробництва. Вона показує, скільки коштував би певний об'єкт (побудований чи виготовлений раніше), якби його довелося виготовити в сучасних умовах.

Відсоток – плата за тимчасове користування позиковими коштами.

Від'ємні числа – числа, узяті із знаком мінус, тобто менші нуля. У бухгалтерському обліку В.ч. прийнято записувати в дужках (див. Сторно).

Вибуття основних засобів – ліквідація, реалізація, передача іншим підприємствам і загибель від стихійного лиха об'єктів, що обліковуються у складі основних засобів.

Виправдні документи – бухгалтерські документи, що засвідчують факт здійснення господарських операцій. Ці документи є підставою для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. В. д. є матеріальні прибуткові ордери, квитанції, приймально–здавальні акти, накладні і ін.

Вимірники в бухгалтерському обліку – одиниці вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. Для отримання показників про об'єкти обліку використовують три види вимірників: натуральний, трудовий, грошовий.

Виписка з розрахункового (поточного) рахунку – документ, виданий банком підприємству і відображає рух грошових коштів на розрахунковому (поточному) рахунку.

Виправний брак продукції – продукція, яка має дефекти, які технічно і економічно обґрунтовано можливо виправити.

Виробничі запаси – сукупність всіх матеріалів, які використовуються для виробництва продукції.

Виробничі витрати – витрати підприємства на виробництво продукції (витрати сировини, матеріалів, палива, електроенергії; оплата праці; амортизація основних засобів і т. д.).

Виробничий звіт – внутрігосподарський звіт, що представляється в центральну бухгалтерію підприємства його підрозділами. У В. з. показуються зазвичай витрати і результати виробництва на певних ділянках.

Виробництво – процес створення готової продукції.

Виручка від ліквідації основних засобів – засоби, що поступили від ліквідації основних засобів (різні матеріали, паливо, запасні частини і т. д.).

Витрати майбутніх періодів – витрати, проведені в поточному періоді, але фактично віднесені до майбутніх звітних періодів. Такими є витрати по освоєнню виробництва нових видів продукції, витрати на гірничопідготовчі роботи, сплачені наперед суми орендної плати, підписки на періодичні видання і ін.

Витрати на управління і обслуговування виробництва – виробничі витрати, безпосередньо пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва.

Виправдні документи – бухгалтерські документи, що засвідчують факт здійснення господарських операцій. Ці документи є підставою для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. В. д. є матеріальні прибуткові ордери, квитанції, приймально–здавальні акти, накладні і ін.

Вимірники в бухгалтерському обліку – одиниці вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. Для отримання показників про об'єкти обліку використовують три види вимірників: натуральний, трудовий, грошовий.

Виписка з розрахункового (поточного) рахунку – документ, виданий банком підприємству і відображає рух грошових коштів на розрахунковому (поточному) рахунку.

Виправний брак продукції – продукція, яка має дефекти, які технічно і економічно обґрунтовано можливо виправити.

Виробничі запаси – сукупність всіх матеріалів, які використовуються для виробництва продукції.

Виробничі витрати – витрати підприємства на виробництво продукції (витрати сировини, матеріалів, палива, електроенергії; оплата праці; амортизація основних засобів і т. д.).

Виробничий звіт – внутрігосподарський звіт, що представляється в центральну бухгалтерію підприємства його підрозділами. У В. з. показуються зазвичай витрати і результати виробництва на певних ділянках.

Виробництво – процес створення готової продукції.

Виручка від ліквідації основних засобів – засоби, що поступили від ліквідації основних засобів (різні матеріали, паливо, запасні частини і т. д.).

Витрати майбутніх періодів – витрати, проведені в поточному періоді, але фактично віднесені до майбутніх звітних періодів. Такими є витрати по освоєнню виробництва нових видів продукції, витрати на гірничопідготовчі роботи, сплачені наперед суми орендної плати, підписки на періодичні видання і ін.

Витрати на управління і обслуговування виробництва – виробничі витрати, безпосередньо пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва.

Внутрішній брак продукції – продукція, дефекти якої виявлені на підприємстві до відправки її споживачеві. В. б. п. може бути остаточним і виправним (див. Брак продукції. Остаточний брак продукції, Зовнішній брак продукції).

Внутрішньогосподарські розрахунки – розрахунки із структурними підрозділами підприємства, виділеними на самостійний баланс або окремі баланси.

Втрати від псування цінностей – втрати, викликані псуванням товарно-матеріальних цінностей під час їх зберігання. Суми втрат списуються в дебет рахунку №947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Втрати від простою – втрати, викликані простоем устаткування і працівників.

Г

Головна книга – обліковий реєстр, призначений для синтетичного обліку. Застосовується при журнально-ордерній і меморіально-ордерній формах обліку. Г.к. призначена для ведення обліку протягом року. У ній відкриваються всі рахунки синтетичного обліку, які є на даному підприємстві.

Господарські операції (від лат. operatio – дія) – окремі господарські дії, що викликають зміни в об'ємі, складі, розміщенні і використанні засобів, а також у складі і призначенні джерел цих засобів.

Господарський облік – кількісне відображення і якісна характеристика господарських і суспільних явищ.

Готівкові розрахунки – розрахунки між підприємствами, установами і організаціями готівкою. Такі розрахунки проводяться в межах сум, що встановлюються інструкцією банку.

Готова продукція – закінчений виробництвом продукт на підприємстві, який відповідає встановленим стандартам або технічним умовам.

Графік виконання облікових робіт – розподіл облікових робіт між обліковими працівниками.

Внутрішній брак продукції – продукція, дефекти якої виявлені на підприємстві до відправки її споживачеві. В. б. п. може бути остаточним і виправним (див. Брак продукції. Остаточний брак продукції, Зовнішній брак продукції).

Внутрішньогосподарські розрахунки – розрахунки із структурними підрозділами підприємства, виділеними на самостійний баланс або окремі баланси.

Втрати від псування цінностей – втрати, викликані псуванням товарно-матеріальних цінностей під час їх зберігання. Суми втрат списуються в дебет рахунку №947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Втрати від простою – втрати, викликані простоем устаткування і працівників.

Г

Головна книга – обліковий реєстр, призначений для синтетичного обліку. Застосовується при журнально-ордерній і меморіально-ордерній формах обліку. Г.к. призначена для ведення обліку протягом року. У ній відкриваються всі рахунки синтетичного обліку, які є на даному підприємстві.

Господарські операції (від лат. operatio – дія) – окремі господарські дії, що викликають зміни в об'ємі, складі, розміщенні і використанні засобів, а також у складі і призначенні джерел цих засобів.

Господарський облік – кількісне відображення і якісна характеристика господарських і суспільних явищ.

Готівкові розрахунки – розрахунки між підприємствами, установами і організаціями готівкою. Такі розрахунки проводяться в межах сум, що встановлюються інструкцією банку.

Готова продукція – закінчений виробництвом продукт на підприємстві, який відповідає встановленим стандартам або технічним умовам.

Графік виконання облікових робіт – розподіл облікових робіт між обліковими працівниками.

Грошові кошти – засоби у вигляді грошей, які знаходяться в касі підприємства, на рахунках в банку, на депозитах, у підзвітних осіб.

Грошові кошти в дорозі – грошові кошти, що належать даному підприємству, але ще не зараховані на його розрахунковий рахунок.

Грошовий вимірник – один з вимірників в бухгалтерському обліку, за допомогою якого одержують показники в грошовому виразі (у гривнях і копійках).

Гроші – особливий товар, який є еквівалентом для всіх інших товарів і за допомогою якого здійснюється обмін. Г. – це економічна категорія, властива товарному виробництву.

Д

Дебет (від лат. debet – він повинен) – частина рахунку бухгалтерського обліку. У активних рахунках по Д. записується збільшення, а в пасивних рахунках – зменшення об'єкта обліку.

Дебіторська заборгованість – заборгованість інших підприємств (установ, організацій) або окремих осіб по платежах даному підприємству. Ці підприємства або особи називаються дебіторами. Наявність великої Д.з. негативно впливає на його фінансовий стан.

Дебітори (від лат. debitor – боржник) – інші підприємства, установи і організації, а також окремі особи, які заборгували підприємству.

Депозити (від лат. depositum – річ, віддана на зберігання) – засоби, що тимчасово зберігаються в даній установі і належать іншим установам і особам.

Депонент (від лат. depono – кладу) – підприємство (організація, установа) або особа, засоби якої тимчасово зберігаються (знаходяться) в даному підприємстві.

Децентралізація обліку – організація бухгалтерського обліку, при якій в окремих частинах (підрозділах, відділах) підприємства не тільки оформляються первинні документи, але і ведеться синтетичний і аналітичний облік, а також складаються бухгалтерські баланси.

Грошові кошти – засоби у вигляді грошей, які знаходяться в касі підприємства, на рахунках в банку, на депозитах, у підзвітних осіб.

Грошові кошти в дорозі – грошові кошти, що належать даному підприємству, але ще не зараховані на його розрахунковий рахунок.

Грошовий вимірник – один з вимірників в бухгалтерському обліку, за допомогою якого одержують показники в грошовому виразі (у гривнях і копійках).

Гроші – особливий товар, який є еквівалентом для всіх інших товарів і за допомогою якого здійснюється обмін. Г. – це економічна категорія, властива товарному виробництву.

Д

Дебет (від лат. debet – він повинен) – частина рахунку бухгалтерського обліку. У активних рахунках по Д. записується збільшення, а в пасивних рахунках – зменшення об'єкта обліку.

Дебіторська заборгованість – заборгованість інших підприємств (установ, організацій) або окремих осіб по платежах даному підприємству. Ці підприємства або особи називаються дебіторами. Наявність великої Д.з. негативно впливає на його фінансовий стан.

Дебітори (від лат. debitor – боржник) – інші підприємства, установи і організації, а також окремі особи, які заборгували підприємству.

Депозити (від лат. depositum – річ, віддана на зберігання) – засоби, що тимчасово зберігаються в даній установі і належать іншим установам і особам.

Депонент (від лат. depono – кладу) – підприємство (організація, установа) або особа, засоби якої тимчасово зберігаються (знаходяться) в даному підприємстві.

Децентралізація обліку – організація бухгалтерського обліку, при якій в окремих частинах (підрозділах, відділах) підприємства не тільки оформляються первинні документи, але і ведеться синтетичний і аналітичний облік, а також складаються бухгалтерські баланси.

Довіреність – документ на право отримання певною особою товарно–матеріальних цінностей, грошових коштів, документів, а також здійснення певних дій. Оформляється на бланку типової форми.

Договір – угода між двома або декількома сторонами (фізичними або юридичними особами), направлена на встановлення, зміну або припинення певних взаємостосунків.

Довгострокові кредити – кредити, що видаються на термін понад одного року.

Документ (від лат. dokumentum – доказ) – є письмовим підтвердженням права на здійснення або фактичного здійснення господарської операції, її закінченості і господарської доцільності.

Документальна ревізія (від лат. revisio – перегляд) – вид подальшого документального контролю (див. Господарський контроль), при якому перевіряється господарсько–фінансова діяльність підприємства (установи, організації) або посадовців.

Документація – оформлення господарських операцій документами. За допомогою документації відбувається повне відображення господарських операцій в момент і на місці їх здійснення. Документація є однією з основних відмінностей бухгалтерського обліку, в якому всі записи відбуваються тільки на основі повноцінних документів.

Документообіг – рух документів в бухгалтерському процесі з моменту їх складання, опрацювання і до здачі в архів. На кожному підприємстві повинен бути план документообігу, в якому зазначено хто відповідає за складання відповідних документів, хто, кому і в який термін передає документи, використання документів в обліку.

Додаткова бухгалтерська проводка – спосіб виправлення помилок в облікових регістрах. Додаткова бухгалтерська проводка складається на основі бухгалтерських довідок в разі виправлення помилок шляхом збільшення раніше записаних сум на рахунках.

Додаткова заробітна плата – заробітна плата нарахована робітникам і службовцям не за фактично виконані роботи або відпрацьований час на підприємстві, а у відповідності з діючими законами. Сюди відносять оплату чергових відпусток робітників і службовців, пільгових годин підлітків тощо.

Довіреність – документ на право отримання певною особою товарно–матеріальних цінностей, грошових коштів, документів, а також здійснення певних дій. Оформляється на бланку типової форми.

Договір – угода між двома або декількома сторонами (фізичними або юридичними особами), направлена на встановлення, зміну або припинення певних взаємостосунків.

Довгострокові кредити – кредити, що видаються на термін понад одного року.

Документ (від лат. dokumentum – доказ) – є письмовим підтвердженням права на здійснення або фактичного здійснення господарської операції, її закінченості і господарської доцільності.

Документальна ревізія (від лат. revisio – перегляд) – вид подальшого документального контролю (див. Господарський контроль), при якому перевіряється господарсько–фінансова діяльність підприємства (установи, організації) або посадовців.

Документація – оформлення господарських операцій документами. За допомогою документації відбувається повне відображення господарських операцій в момент і на місці їх здійснення. Документація є однією з основних відмінностей бухгалтерського обліку, в якому всі записи відбуваються тільки на основі повноцінних документів.

Документообіг – рух документів в бухгалтерському процесі з моменту їх складання, опрацювання і до здачі в архів. На кожному підприємстві повинен бути план документообігу, в якому зазначено хто відповідає за складання відповідних документів, хто, кому і в який термін передає документи, використання документів в обліку.

Додаткова бухгалтерська проводка – спосіб виправлення помилок в облікових регістрах. Додаткова бухгалтерська проводка складається на основі бухгалтерських довідок в разі виправлення помилок шляхом збільшення раніше записаних сум на рахунках.

Додаткова заробітна плата – заробітна плата нарахована робітникам і службовцям не за фактично виконані роботи або відпрацьований час на підприємстві, а у відповідності з діючими законами. Сюди відносять оплату чергових відпусток робітників і службовців, пільгових годин підлітків тощо.

Додаткові рахунки – рахунки бухгалтерського обліку призначенні для коригування (регулювання) показників основних рахунків шляхом додавання до них регулюючої суми.

Допоміжне виробництво – виробництво, призначене для обслуговування основного виробництва (ремонтні роботи, перевезення вантажів, подача води, виробіток пари, електроенергії і т. д.).

Допоміжні матеріали – предмети праці, що не становлять основи продукту, що виготовляється, але сприяють виробничому процесу.

Дотація – державна допомога підприємствам і державним організаціям на покриття збитків. Дотація не стимулює, тому вона повинна мати місце у виключних випадках, коли збитки обумовлені незалежними від підприємства обставинами (характерні для сільського господарства).

Е

Еквівалент – рівнозначне, рівноцінне. Предмет, відповідний іншим предметам і може їх замінювати.

Екземпляр (від лат. – зразок) – одиниця, один предмет з ряду однорідних предметів. Багато бухгалтерських документів складаються в декількох Е.

Економетрія – один з напрямів в економічній науці, в якому дослідження економічних явищ проводиться за допомогою математичних методів.

Економіка – сукупність виробничих відносин певного суспільного устрою.

Економіст – фахівець в області економіки.

Економічна наука – одна з суспільних наук, яка забезпечує систему знань про економічні закони розвитку суспільства.

Економічні закони – закони, що виражають зв'язки між явищами економічного життя суспільства і визначають розвиток виробничих відносин людей. Е. з. діють як об'єктивна необхідність.

Додаткові рахунки – рахунки бухгалтерського обліку призначенні для коригування (регулювання) показників основних рахунків шляхом додавання до них регулюючої суми.

Допоміжне виробництво – виробництво, призначене для обслуговування основного виробництва (ремонтні роботи, перевезення вантажів, подача води, виробіток пари, електроенергії і т. д.).

Допоміжні матеріали – предмети праці, що не становлять основи продукту, що виготовляється, але сприяють виробничому процесу.

Дотація – державна допомога підприємствам і державним організаціям на покриття збитків. Дотація не стимулює, тому вона повинна мати місце у виключних випадках, коли збитки обумовлені незалежними від підприємства обставинами (характерні для сільського господарства).

Е

Еквівалент – рівнозначне, рівноцінне. Предмет, відповідний іншим предметам і може їх замінювати.

Екземпляр (від лат. – зразок) – одиниця, один предмет з ряду однорідних предметів. Багато бухгалтерських документів складаються в декількох Е.

Економетрія – один з напрямів в економічній науці, в якому дослідження економічних явищ проводиться за допомогою математичних методів.

Економіка – сукупність виробничих відносин певного суспільного устрою.

Економіст – фахівець в області економіки.

Економічна наука – одна з суспільних наук, яка забезпечує систему знань про економічні закони розвитку суспільства.

Економічні закони – закони, що виражають зв'язки між явищами економічного життя суспільства і визначають розвиток виробничих відносин людей. Е. з. діють як об'єктивна необхідність.

Економічні категорії (від гр. – визначення, думка) – основні економічні поняття (собівартість, ціна, прибуток, рентабельність і ін).

Економічні елементи виробничих витрат – угруповання витрат, що показує, скільки і чого витрачено на виробництво.

Економічний аналіз – наука, що вивчає результати господарської діяльності підприємств і їх об'єднань на основі показників планів, обліку, звітності та інших джерел інформації.

Експертиза (від лат. – досвідчений) – вивчення експертом будь-якого питання, що вимагає спеціальних знань.

Емісія – випуск паперових грошей і цінних паперів.

Ефективний (від лат. – продуктивний) – дієвий. Економічна ефективність – це досягнення максимального виробничого ефекту (результату) при якнайменших витратах.

Ж

Журнал–Головна – книга, яка являє собою комбінований обліковий реєстр хронологічних і систематичних засобів. Застосовується в підприємствах і організаціях, які ведуть облік за формою «Журнал–Головна».

Журнал–Головна – форма бухгалтерського обліку. За цієї форми обліку на основі згрупованих первинних документів складають меморіальні ордери. Меморіальні ордери і документи, які до них відносяться є основою для записів за рахунками синтетичного і аналітичного обліку.

Журнали–ордери – бухгалтерські реєстри хронологічної реєстрації, синтетичного і в деяких випадках аналітичного обліку.

Журнально–ордерна форма обліку – одна з форм бухгалтерського обліку. За цієї форми використовують накопичувальні реєстри і використовується лінійно позиційний спосіб записів. Як правило, в одному реєстрі поєднуються хронологічні записи, синтетичний і аналітичний обліки.

Економічні категорії (від гр. – визначення, думка) – основні економічні поняття (собівартість, ціна, прибуток, рентабельність і ін).

Економічні елементи виробничих витрат – угруповання витрат, що показує, скільки і чого витрачено на виробництво.

Економічний аналіз – наука, що вивчає результати господарської діяльності підприємств і їх об'єднань на основі показників планів, обліку, звітності та інших джерел інформації.

Експертиза (від лат. – досвідчений) – вивчення експертом будь-якого питання, що вимагає спеціальних знань.

Емісія – випуск паперових грошей і цінних паперів.

Ефективний (від лат. – продуктивний) – дієвий. Економічна ефективність – це досягнення максимального виробничого ефекту (результату) при якнайменших витратах.

Ж

Журнал–Головна – книга, яка являє собою комбінований обліковий реєстр хронологічних і систематичних засобів. Застосовується в підприємствах і організаціях, які ведуть облік за формою «Журнал–Головна».

Журнал–Головна – форма бухгалтерського обліку. За цієї форми обліку на основі згрупованих первинних документів складають меморіальні ордери. Меморіальні ордери і документи, які до них відносяться є основою для записів за рахунками синтетичного і аналітичного обліку.

Журнали–ордери – бухгалтерські реєстри хронологічної реєстрації, синтетичного і в деяких випадках аналітичного обліку.

Журнально–ордерна форма обліку – одна з форм бухгалтерського обліку. За цієї форми використовують накопичувальні реєстри і використовується лінійно позиційний спосіб записів. Як правило, в одному реєстрі поєднуються хронологічні записи, синтетичний і аналітичний обліки.

3

Загальногосподарські (адміністративні) витрати – частина витрат з управління і обслуговування виробництва (накладних витрат), пов'язаних з обслуговуванням всього виробництва (підприємства) в цілому. Для обліку цих витрат призначений рахунок №92 «Адміністративні витрати».

Загально-цехові (загально-виробничі) витрати – частина витрат з управління і обслуговування виробництва, які пов'язані з обслуговуванням окремих цехів або окремих виробництв. Для обліку таких витрат призначений рахунок №91 «Загальновиробничі витрати». В кінці звітної періоду ці витрати списуються на основне виробництво і розподіляються на об'єкти калькуляції пропорційно обґрунтованій базі розподілу (див. Непрямі виробничі витрати).

Заключний бухгалтерський баланс – бухгалтерський баланс, який показує стан засобів підприємства і джерел їх утворення на 31 грудня. Заключний бухгалтерський баланс є однією із форм річного звіту підприємства.

Закриття рахунків – записи, після яких рахунки бухгалтерського обліку не мають сальдо. Наприклад, рахунок №39 «Витрати майбутніх періодів» закривається після списання всіх витрат за призначенням. Періодичне закриття деяких рахунків передбачається діючими положеннями з обліку.

Закупівельні ціни – ціни на продукцію, яка продається державі, встановлені на продукцію відповідних базових кондицій з врахуванням особливостей окремих зон і районів країни.

Залишкова вартість основних засобів – вартість основних засобів за вирахуванням їх зносу.

Запасні частини – предмети праці (матеріали), призначені для ремонту основних засобів і заміни зношених деталей машин. Обліковуються на рахунку №207 «Запасні частини».

Запис господарських операцій – відображення господарських операцій в облікових регістрах за допомогою подвійного запису.

3

Загальногосподарські (адміністративні) витрати – частина витрат з управління і обслуговування виробництва (накладних витрат), пов'язаних з обслуговуванням всього виробництва (підприємства) в цілому. Для обліку цих витрат призначений рахунок №92 «Адміністративні витрати».

Загально-цехові (загально-виробничі) витрати – частина витрат з управління і обслуговування виробництва, які пов'язані з обслуговуванням окремих цехів або окремих виробництв. Для обліку таких витрат призначений рахунок №91 «Загальновиробничі витрати». В кінці звітної періоду ці витрати списуються на основне виробництво і розподіляються на об'єкти калькуляції пропорційно обґрунтованій базі розподілу (див. Непрямі виробничі витрати).

Заключний бухгалтерський баланс – бухгалтерський баланс, який показує стан засобів підприємства і джерел їх утворення на 31 грудня. Заключний бухгалтерський баланс є однією із форм річного звіту підприємства.

Закриття рахунків – записи, після яких рахунки бухгалтерського обліку не мають сальдо. Наприклад, рахунок №39 «Витрати майбутніх періодів» закривається після списання всіх витрат за призначенням. Періодичне закриття деяких рахунків передбачається діючими положеннями з обліку.

Закупівельні ціни – ціни на продукцію, яка продається державі, встановлені на продукцію відповідних базових кондицій з врахуванням особливостей окремих зон і районів країни.

Залишкова вартість основних засобів – вартість основних засобів за вирахуванням їх зносу.

Запасні частини – предмети праці (матеріали), призначені для ремонту основних засобів і заміни зношених деталей машин. Обліковуються на рахунку №207 «Запасні частини».

Запис господарських операцій – відображення господарських операцій в облікових регістрах за допомогою подвійного запису.

Затрати на ліквідацію основних засобів – витрати підприємства, пов'язані з розробкою, демонтажем і іншими операціями з ліквідації об'єктів (див вибуття основних засобів, Виручка від ліквідації основних засобів).

Збірно-розподільні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для збирання певних виробничих витрат з метою подальшого їх розподілу на об'єкти калькуляції, види реалізованої продукції і т.д.

Збитки – фінансовий результат, при якому повна собівартість вища реалізаційних цін.

Звіряльна відомість – документ, що відображає результати інвентаризації. З. в. заповнюється на підставі інвентаризаційних описів і даних бухгалтерського обліку.

Звіт касира – звіт, що передається касиром підприємства (установи, організації) в бухгалтерію. Він є відривним листом касової книги з додатком прибуткових і видаткових касових документів.

Звітна калькуляція – калькуляція, яка складається в кінці звітного періоду (місяця, кварталу, року) з метою визначення фактичної собівартості продукції, виконаних робіт і послуг.

Звітність – сукупність показників обліку, відображені у формі певних таблиць і характеризують діяльність підприємства (установи, організації) за певний період.

Зведені документи – бухгалтерські документи, що складаються на основі декількох первинних документів.

Зведений облік витрат на виробництво – отримання узагальнених даних про витрати на виробництво в розрізі економічних елементів і калькуляційних статей, а також за окремими виробами, групами однорідних виробів, цехів і по підприємстві в цілому. Дані зведеного обліку використовуються для складання звітних калькуляцій собівартості продукції.

Зовнішній брак продукції – продукція, дефект якої виявлений у споживача в процесі її приймання або використання. З. б. п. може бути остаточним і поправним. Втрати від остаточного зовнішнього браку рівні його собівартості мінус сума збитку, що стягається з винуватців.

Затрати на ліквідацію основних засобів – витрати підприємства, пов'язані з розробкою, демонтажем і іншими операціями з ліквідації об'єктів (див вибуття основних засобів, Виручка від ліквідації основних засобів).

Збірно-розподільні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для збирання певних виробничих витрат з метою подальшого їх розподілу на об'єкти калькуляції, види реалізованої продукції і т.д.

Збитки – фінансовий результат, при якому повна собівартість вища реалізаційних цін.

Звіряльна відомість – документ, що відображає результати інвентаризації. З. в. заповнюється на підставі інвентаризаційних описів і даних бухгалтерського обліку.

Звіт касира – звіт, що передається касиром підприємства (установи, організації) в бухгалтерію. Він є відривним листом касової книги з додатком прибуткових і видаткових касових документів.

Звітна калькуляція – калькуляція, яка складається в кінці звітного періоду (місяця, кварталу, року) з метою визначення фактичної собівартості продукції, виконаних робіт і послуг.

Звітність – сукупність показників обліку, відображені у формі певних таблиць і характеризують діяльність підприємства (установи, організації) за певний період.

Зведені документи – бухгалтерські документи, що складаються на основі декількох первинних документів.

Зведений облік витрат на виробництво – отримання узагальнених даних про витрати на виробництво в розрізі економічних елементів і калькуляційних статей, а також за окремими виробами, групами однорідних виробів, цехів і по підприємстві в цілому. Дані зведеного обліку використовуються для складання звітних калькуляцій собівартості продукції.

Зовнішній брак продукції – продукція, дефект якої виявлений у споживача в процесі її приймання або використання. З. б. п. може бути остаточним і поправним. Втрати від остаточного зовнішнього браку рівні його собівартості мінус сума збитку, що стягається з винуватців.

Знос основних засобів – зменшення первісної вартості основних засобів в результаті їх зношення в процесі виробництва або внаслідок технічного старіння обладнання і зниження вартості їх виробництва в умовах росту продуктивності праці (моральний знос). В бухгалтерському обліку знос основних засобів є накопиченням сум амортизації. Для обліку зносу основних засобів призначений рахунок №13 «Знос основних засобів».

І

Інвентаризаційні описи – документи, які складаються в момент проведення інвентаризації і підтверджуються фактичною наявністю товарно-матеріальних цінностей та інших інвентаризованих об'єктів на певну дату.

Інвентаризація – спосіб перевірки відповідного майна даним бухгалтерського обліку.

Інвентарні картки – облікові реєстри типової форми, призначені для пооб'єктного обліку основних засобів.

Інвентарний номер – номер, який присвоюється інвентарному об'єкту.

Інвентарний об'єкт – закінчений пристрій, предмет або комплекс предметів зі всіма додатками.

Інкасатор – касир, який проводить прийом і видачу грошей головним чином поза підприємством (див. Інкасувати).

Інкасувати – (від. італ. Incasare – класти в коробку) – пред'являти документи до платежу і отримувати по них гроші (див. Інкассо)

Інкасо – (від. італ. Incasso) – отримання грошей від боржника шляхом пред'явлення йому платіжних документів.

Інструкція – (від. лат. instructio) – прилад – настройка – нормативний акт, який видається міністерством або центральним органом і регламентує умови і порядок вирішення відповідних питань.

Знос основних засобів – зменшення первісної вартості основних засобів в результаті їх зношення в процесі виробництва або внаслідок технічного старіння обладнання і зниження вартості їх виробництва в умовах росту продуктивності праці (моральний знос). В бухгалтерському обліку знос основних засобів є накопиченням сум амортизації. Для обліку зносу основних засобів призначений рахунок №13 «Знос основних засобів».

І

Інвентаризаційні описи – документи, які складаються в момент проведення інвентаризації і підтверджуються фактичною наявністю товарно-матеріальних цінностей та інших інвентаризованих об'єктів на певну дату.

Інвентаризація – спосіб перевірки відповідного майна даним бухгалтерського обліку.

Інвентарні картки – облікові реєстри типової форми, призначені для пооб'єктного обліку основних засобів.

Інвентарний номер – номер, який присвоюється інвентарному об'єкту.

Інвентарний об'єкт – закінчений пристрій, предмет або комплекс предметів зі всіма додатками.

Інкасатор – касир, який проводить прийом і видачу грошей головним чином поза підприємством (див. Інкасувати).

Інкасувати – (від. італ. Incasare – класти в коробку) – пред'являти документи до платежу і отримувати по них гроші (див. Інкассо)

Інкасо – (від. італ. Incasso) – отримання грошей від боржника шляхом пред'явлення йому платіжних документів.

Інструкція – (від. лат. instructio) – прилад – настройка – нормативний акт, який видається міністерством або центральним органом і регламентує умови і порядок вирішення відповідних питань.

К

Калькуляційний рахунок – рахунок бухгалтерського обліку, який застосовується для отримання даних, необхідних при вирахованні собівартості виготовленої продукції і виконаних робіт.

Калькуляція – (від лат calculation – обчислення) – спосіб групування витрат і визначення собівартості отриманих матеріальних цінностей, виготовленої продукції і виконаних робіт, оформляється у вигляді документа. В якому витрати показують за об'єктами і статтями калькуляції. В залежності від часу складання і призначення калькуляції бувають планові, нормативні і розрахункові.

Капітальне будівництво – процес створення і реконструкції основних засобів.

Капітальні інвестиції – витрати на придбання основних засобів.

Капітальний (від лат.capitals) – основний, головний, вартий багато праці або більших матеріально-грошових витрат.

Капітальний ремонт основних засобів – найбільший за об'ємом, складністю і вартістю ремонту, при якому здійснюється повна розборка агрегата, заміна всіх зношених деталей і вузлів, а також заміна зношених конструкцій приміщень і споруд.

Картотека (від грець. theke – ящик) – сукупність карток, що є обліковими регістрами і, що зберігаються в спеціальних ящиках.

Картки – вид облікових регістрів, які є окремими листами (бланками). У К. звичайно ведуть аналітичний облік. При цьому необхідно організувати картотеки.

Касир – посадова особа, на яку покладено обов'язок обліку прийому, зберігання і видачі готівки з каси. К. дає письмове зобов'язання про матеріальну відповідальність. У своїй роботі він керується Положенням про ведення касових операцій.

Касова книга – обліковий регістр, призначений для обліку касових операцій касиром підприємства.

К

Калькуляційний рахунок – рахунок бухгалтерського обліку, який застосовується для отримання даних, необхідних при вирахованні собівартості виготовленої продукції і виконаних робіт.

Калькуляція – (від лат calculation – обчислення) – спосіб групування витрат і визначення собівартості отриманих матеріальних цінностей, виготовленої продукції і виконаних робіт, оформляється у вигляді документа. В якому витрати показують за об'єктами і статтями калькуляції. В залежності від часу складання і призначення калькуляції бувають планові, нормативні і розрахункові.

Капітальне будівництво – процес створення і реконструкції основних засобів.

Капітальні інвестиції – витрати на придбання основних засобів.

Капітальний (від лат.capitals) – основний, головний, вартий багато праці або більших матеріально-грошових витрат.

Капітальний ремонт основних засобів – найбільший за об'ємом, складністю і вартістю ремонту, при якому здійснюється повна розборка агрегата, заміна всіх зношених деталей і вузлів, а також заміна зношених конструкцій приміщень і споруд.

Картотека (від грець. theke – ящик) – сукупність карток, що є обліковими регістрами і, що зберігаються в спеціальних ящиках.

Картки – вид облікових регістрів, які є окремими листами (бланками). У К. звичайно ведуть аналітичний облік. При цьому необхідно організувати картотеки.

Касир – посадова особа, на яку покладено обов'язок обліку прийому, зберігання і видачі готівки з каси. К. дає письмове зобов'язання про матеріальну відповідальність. У своїй роботі він керується Положенням про ведення касових операцій.

Касова книга – обліковий регістр, призначений для обліку касових операцій касиром підприємства.

Касові ордери – документи, що засвідчують законність надходження грошей в касу підприємства і їх витрачання за цільовим призначенням.

Класифікація бухгалтерських документів – групування за певними ознаками бухгалтерських документів з метою їх вивчення і правильного використання.

Класифікація матеріалів – групування матеріалів за їх видами, яке використовується в плануванні, обліку і звітності. Матеріали групуються за наступними видами: сировина і основні матеріали, куповані напівфабрикати, допоміжні матеріали, паливо, запасні частини, тара, відходи виробництва, малоцінні і швидкозношувані предмети.

Класифікація основних засобів – групування основних засобів за певними ознаками, яке використовується в плануванні, обліку і звітності. Залежно від функціонального призначення основні засоби діляться на виробничі і невиробничі. До перших відносяться такі, які безпосередньо або опосередковано беруть участь в процесі виробництва, до других відносяться будівлі, споруди, устаткування, машини та інші предмети житлово-комунального і культурно-побутового призначення. Основні засоби групуються за галузями економіки: промисловості, будівництва, сільського господарства, транспорту, зв'язку і т.д.

Класифікація виробничих витрат – групування виробничих витрат в плануванні і обліку за певними ознаками. Економічне групування виробничих витрат здійснюється за калькуляційними статтями і економічними елементами. Крім того, виробничі витрати діляться: за призначенням – на основні і накладні (витрати з управління і обслуговування виробництва); залежно від способу включення в собівартість продукції – на прямі і непрямі; за складом – на однорідні (одноеlementні) і комплексні.

Код – система шифрів певної облікової номенклатури. Всі показники бухгалтерських документів замінюються цифровими позначеннями (шифрами).

Комбіновані документи – бухгалтерські документи, які поєднують в собі ознаки декількох видів документів.

Компенсація (від лат. compensare – врівноважувати, відшкодувати) – відшкодування, винагорода за втрачене або невикорис-

Касові ордери – документи, що засвідчують законність надходження грошей в касу підприємства і їх витрачання за цільовим призначенням.

Класифікація бухгалтерських документів – групування за певними ознаками бухгалтерських документів з метою їх вивчення і правильного використання.

Класифікація матеріалів – групування матеріалів за їх видами, яке використовується в плануванні, обліку і звітності. Матеріали групуються за наступними видами: сировина і основні матеріали, куповані напівфабрикати, допоміжні матеріали, паливо, запасні частини, тара, відходи виробництва, малоцінні і швидкозношувані предмети.

Класифікація основних засобів – групування основних засобів за певними ознаками, яке використовується в плануванні, обліку і звітності. Залежно від функціонального призначення основні засоби діляться на виробничі і невиробничі. До перших відносяться такі, які безпосередньо або опосередковано беруть участь в процесі виробництва, до других відносяться будівлі, споруди, устаткування, машини та інші предмети житлово-комунального і культурно-побутового призначення. Основні засоби групуються за галузями економіки: промисловості, будівництва, сільського господарства, транспорту, зв'язку і т.д.

Класифікація виробничих витрат – групування виробничих витрат в плануванні і обліку за певними ознаками. Економічне групування виробничих витрат здійснюється за калькуляційними статтями і економічними елементами. Крім того, виробничі витрати діляться: за призначенням – на основні і накладні (витрати з управління і обслуговування виробництва); залежно від способу включення в собівартість продукції – на прямі і непрямі; за складом – на однорідні (одноеlementні) і комплексні.

Код – система шифрів певної облікової номенклатури. Всі показники бухгалтерських документів замінюються цифровими позначеннями (шифрами).

Комбіновані документи – бухгалтерські документи, які поєднують в собі ознаки декількох видів документів.

Компенсація (від лат. compensare – врівноважувати, відшкодувати) – відшкодування, винагорода за втрачене або невикорис-

тане (за невикористану чергову відпустку, знос інструменту, що належить працівнику і ін.).

Консервація (від лат. conservatio – збереження) – технічні заходи захисту від корозії основних засобів (машин, верстатів, інвентаря і т. і.) в період їх тривалої бездіяльності (зберігання). Об'єкти, що знаходиться на К., не беруть участь в процесі виробництва, на них амортизація не нараховується.

Контокорентний рахунок (від італ. conto corrente – поточний рахунок) – рахунок, що відкривається для обліку розрахунків. Звідси назва облікових регістрів: контокорентна картка, контокорентна книга (див. Картки).

Контраktivні рахунки – контрарні рахунки, призначені для регулювання показників активних рахунків. К. р. є рахунки №13 «Знос необоротних активів».

Контрарні рахунки (від лат. contra – проти) – рахунки бухгалтерського обліку, показники яких використовуються для регулювання оцінки об'єктів, відображених на інших рахунках. Це регулювання проводиться з метою визначення дійсної величини регульованого об'єкта обліку.

Контроль (від фр. controle) – перевірка з метою забезпечення правильності і законності певних дій.

Контрпассивні рахунки – контрарні рахунки, призначені для регулювання показників пасивних рахунків (наприклад, рахунок 46 «Неоплачений капітал»).

Копіювальні записи – запис, виготовлений одночасно в декількох екземплярах через копіюючий папір. Прикладом такого запису може бути ведення касової книги.

Копія (від лат. copia – множина, запас) – точне відтворення оригіналу, наприклад документа. К. застосовують, коли потрібно мати певний документ і декількох екземплярах, наприклад рахунок, платіжна вимога, платіжне доручення і т. ін.

Коректура (від лат. correctio – поправка) – спосіб виправлення помилок в облікових записах. Суть його полягає в тому, що помилковий запис закреслюється, так щоб його можна було читати, а поряд з ним здійснюється потрібний запис. Виправлення помилки

тане (за невикористану чергову відпустку, знос інструменту, що належить працівнику і ін.).

Консервація (від лат. conservatio – збереження) – технічні заходи захисту від корозії основних засобів (машин, верстатів, інвентаря і т. і.) в період їх тривалої бездіяльності (зберігання). Об'єкти, що знаходиться на К., не беруть участь в процесі виробництва, на них амортизація не нараховується.

Контокорентний рахунок (від італ. conto corrente – поточний рахунок) – рахунок, що відкривається для обліку розрахунків. Звідси назва облікових регістрів: контокорентна картка, контокорентна книга (див. Картки).

Контраktivні рахунки – контрарні рахунки, призначені для регулювання показників активних рахунків. К. р. є рахунки №13 «Знос необоротних активів».

Контрарні рахунки (від лат. contra – проти) – рахунки бухгалтерського обліку, показники яких використовуються для регулювання оцінки об'єктів, відображених на інших рахунках. Це регулювання проводиться з метою визначення дійсної величини регульованого об'єкта обліку.

Контроль (від фр. controle) – перевірка з метою забезпечення правильності і законності певних дій.

Контрпассивні рахунки – контрарні рахунки, призначені для регулювання показників пасивних рахунків (наприклад, рахунок 46 «Неоплачений капітал»).

Копіювальні записи – запис, виготовлений одночасно в декількох екземплярах через копіюючий папір. Прикладом такого запису може бути ведення касової книги.

Копія (від лат. copia – множина, запас) – точне відтворення оригіналу, наприклад документа. К. застосовують, коли потрібно мати певний документ і декількох екземплярах, наприклад рахунок, платіжна вимога, платіжне доручення і т. ін.

Коректура (від лат. correctio – поправка) – спосіб виправлення помилок в облікових записах. Суть його полягає в тому, що помилковий запис закреслюється, так щоб його можна було читати, а поряд з ним здійснюється потрібний запис. Виправлення помилки

запевняється підписом особи, відповідальної за ведення даного облікового реєстра. При цьому вказується, що виправленому такому–то вірити. К. спосіб не застосовується для виправлення помилок, які є в декількох місцях (облікових реєстрах). У касових і банківських документах ніяких виправлень не допускається.

Кореспонденція рахунків – зв'язок між рахунками бухгалтерського обліку, обумовлений економічною суттю господарських операцій.

Коефіцієнт (від лат. со – спільно і efficient – що проводить) – постійний або відомий множник при змінній або невідомій величині.

Короткострокові кредити – кредити, що видаються на термін до 1 року. К. к. видаються переважно на тимчасове поповнення оборотних коштів підприємств.

Кошторис – документ розрахунку майбутніх витрат і доходів (прибутково–видаткова відомість, відомість витрат на виробництво і ін.).

Кредит – частина рахунку бухгалтерського обліку. У активних рахунках по К. записується зменшення, а в пасивних рахунках збільшення об'єкта обліку. Кредитове сальдо буває в пасивних рахунках.

Кредит (від лат. creditum – позика, борг) – надання у борг грошей або товарів. К. є формою руху позикового капіталу, тобто капіталу, що приносить відсотки. Він має дві основні форми: комерційний К. (надання товарів з відстроченням платежу) і банківський К. (грошова позика).

Кредиторська заборгованість – суми заборгованості даного підприємства іншим підприємствам (установам, організаціям) і окремим особам.

Кредитори – підприємства (організації, установи) і окремі особи, перед якими є певна заборгованість даного підприємства. Суми заборгованості цим підприємствам і особам називаються кредиторською заборгованістю.

запевняється підписом особи, відповідальної за ведення даного облікового реєстра. При цьому вказується, що виправленому такому–то вірити. К. спосіб не застосовується для виправлення помилок, які є в декількох місцях (облікових реєстрах). У касових і банківських документах ніяких виправлень не допускається.

Кореспонденція рахунків – зв'язок між рахунками бухгалтерського обліку, обумовлений економічною суттю господарських операцій.

Коефіцієнт (від лат. со – спільно і efficient – що проводить) – постійний або відомий множник при змінній або невідомій величині.

Короткострокові кредити – кредити, що видаються на термін до 1 року. К. к. видаються переважно на тимчасове поповнення оборотних коштів підприємств.

Кошторис – документ розрахунку майбутніх витрат і доходів (прибутково–видаткова відомість, відомість витрат на виробництво і ін.).

Кредит – частина рахунку бухгалтерського обліку. У активних рахунках по К. записується зменшення, а в пасивних рахунках збільшення об'єкта обліку. Кредитове сальдо буває в пасивних рахунках.

Кредит (від лат. creditum – позика, борг) – надання у борг грошей або товарів. К. є формою руху позикового капіталу, тобто капіталу, що приносить відсотки. Він має дві основні форми: комерційний К. (надання товарів з відстроченням платежу) і банківський К. (грошова позика).

Кредиторська заборгованість – суми заборгованості даного підприємства іншим підприємствам (установам, організаціям) і окремим особам.

Кредитори – підприємства (організації, установи) і окремі особи, перед якими є певна заборгованість даного підприємства. Суми заборгованості цим підприємствам і особам називаються кредиторською заборгованістю.

Л

Ліквідація основних засобів – процес демонтажу (розбирання) об'єктів основних засобів, не придатних для подальшого використання в результаті їх зносу, або об'єктів, експлуатація і ремонт яких економічно недоцільні. В процесі Л. о. з. підприємства несуть певні витрати, а також одержують виручку.

Ліміт (від лат. limes (limitis) – межа) – обмеження, межа, гранична кількість або гранична норма чого–небудь (Л. каси, Л. фінансування, Л. відпустки матеріалів і т. д.).

Ліміт каси – сума грошових коштів, яка може постійно знаходитися в касі підприємства. Понад ліміт в касі можуть знаходитися гроші на виплату заробітної плати протягом трьох днів з моменту отримання їх в банку.

Лімітно–забірна картка – документ з обліку відпуску товарно–матеріальних цінностей, є комбінованим накопичувальним документом, при її виписці вказується, на який термін вона виписана, хто одержувач, вид і ліміт відпуску матеріалів. Протягом зазначеного терміну і в межах ліміту матеріально відповідальні особи проводять відпуск матеріалів. При цьому кожного разу робляться записи в Л. –з. к. Застосування таких карт замість разових накладних веде до скорочення кількості документів.

Лінійний запис – запис господарської операції таким чином, що її сума по дебету та кредиту рахунка відображається в одній стрічці. В якості прикладу можна назвати запис в книзі «Журнал – головна».

Листок–розшифровка – обліковий реєстр (розроблена таблиця), яка використовується при журнально–ордерній формі обліку, Л.–р. застосовуються в окремих випадках, коли потрібно розшифрувати (згрупувати) за рахунками і статтями аналітичного обліку суми, які відносяться в дебет або кредит відповідних рахунків.

Людино–година – одиниця обліку робочого часу. Ведеться облік кількості відпрацьованих годин.

Людино–день – робочий день, відпрацьований робітником.

Л

Ліквідація основних засобів – процес демонтажу (розбирання) об'єктів основних засобів, не придатних для подальшого використання в результаті їх зносу, або об'єктів, експлуатація і ремонт яких економічно недоцільні. В процесі Л. о. з. підприємства несуть певні витрати, а також одержують виручку.

Ліміт (від лат. limes (limitis) – межа) – обмеження, межа, гранична кількість або гранична норма чого–небудь (Л. каси, Л. фінансування, Л. відпустки матеріалів і т. д.).

Ліміт каси – сума грошових коштів, яка може постійно знаходитися в касі підприємства. Понад ліміт в касі можуть знаходитися гроші на виплату заробітної плати протягом трьох днів з моменту отримання їх в банку.

Лімітно–забірна картка – документ з обліку відпуску товарно–матеріальних цінностей, є комбінованим накопичувальним документом, при її виписці вказується, на який термін вона виписана, хто одержувач, вид і ліміт відпуску матеріалів. Протягом зазначеного терміну і в межах ліміту матеріально відповідальні особи проводять відпуск матеріалів. При цьому кожного разу робляться записи в Л. –з. к. Застосування таких карт замість разових накладних веде до скорочення кількості документів.

Лінійний запис – запис господарської операції таким чином, що її сума по дебету та кредиту рахунка відображається в одній стрічці. В якості прикладу можна назвати запис в книзі «Журнал – головна».

Листок–розшифровка – обліковий реєстр (розроблена таблиця), яка використовується при журнально–ордерній формі обліку, Л.–р. застосовуються в окремих випадках, коли потрібно розшифрувати (згрупувати) за рахунками і статтями аналітичного обліку суми, які відносяться в дебет або кредит відповідних рахунків.

Людино–година – одиниця обліку робочого часу. Ведеться облік кількості відпрацьованих годин.

Людино–день – робочий день, відпрацьований робітником.

М

Малоцінні і швидкозношувані предмети – предмети, що служать менше одного року незалежно від їх вартості, а також предмети вартістю до 1000 грн за одиницю незалежно від терміну їх служби.

Матеріально відповідальна особа – особа, що несе матеріальну відповідальність за збереження певних товарно-матеріальних цінностей або грошових коштів. М.в.о. є комірники, касири.

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку – одна з форм бухгалтерського обліку. Вона виникла в 1928 – 1930 рр.

Меморіальний ордер – документ, в якому відображається бухгалтерська проводка.

Метод бухгалтерського обліку – спосіб пізнання і відображення предмета бухгалтерського обліку. М. б. о. забезпечує отримання достовірних показників про предмет бухгалтерського обліку.

Методи калькуляції – прийоми, що використовуються для обчислення собівартості. М. к. залежать від організації і технології виробництва, а також від характеру продукції, що випускається. Основними з них є простий, позамовний, попередільний і нормативний.

Момент реалізації – момент, в який продукція і товари, відвантажені покупцям, вважаються реалізованими.

Н

Напівфабрикат – продукт праці, що отриманий на кінцевій стадії виробництва даного цеху і підлягає подальшій обробці в інших цехах цього ж підприємства. Облік Н. ведеться аналогічно обліку матеріалів.

Накладна – первинний разовий документ з обліку товарно-матеріальних цінностей. Н. застосовуються у всіх підприємствах, установах і організаціях і є виправдними документами на надходження або відпуск матеріальних цінностей.

М

Малоцінні і швидкозношувані предмети – предмети, що служать менше одного року незалежно від їх вартості, а також предмети вартістю до 1000 грн за одиницю незалежно від терміну їх служби.

Матеріально відповідальна особа – особа, що несе матеріальну відповідальність за збереження певних товарно-матеріальних цінностей або грошових коштів. М.в.о. є комірники, касири.

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку – одна з форм бухгалтерського обліку. Вона виникла в 1928 – 1930 рр.

Меморіальний ордер – документ, в якому відображається бухгалтерська проводка.

Метод бухгалтерського обліку – спосіб пізнання і відображення предмета бухгалтерського обліку. М. б. о. забезпечує отримання достовірних показників про предмет бухгалтерського обліку.

Методи калькуляції – прийоми, що використовуються для обчислення собівартості. М. к. залежать від організації і технології виробництва, а також від характеру продукції, що випускається. Основними з них є простий, позамовний, попередільний і нормативний.

Момент реалізації – момент, в який продукція і товари, відвантажені покупцям, вважаються реалізованими.

Н

Напівфабрикат – продукт праці, що отриманий на кінцевій стадії виробництва даного цеху і підлягає подальшій обробці в інших цехах цього ж підприємства. Облік Н. ведеться аналогічно обліку матеріалів.

Накладна – первинний разовий документ з обліку товарно-матеріальних цінностей. Н. застосовуються у всіх підприємствах, установах і організаціях і є виправдними документами на надходження або відпуск матеріальних цінностей.

Накладні витрати – витрати з управління і обслуговування виробництва. За своїм призначенням всі виробничі витрати діляться на основні і накладні.

Накопичувальна відомість – обліковий регістр, призначений для запису (накопичення) протягом певного часу даних, що містяться в первинних документах. Дані Н. в. записуються загальними підсумками за рахунками бухгалтерського обліку. Це скорочує кількість облікових записів. Н. в. називають також допоміжними відомостями.

Накопичувальні документи – бухгалтерські документи, які складаються поступово протягом певного періоду часу і в яких відображаються однорідні господарські операції, що часто повторюються.

Наряд – комбінований документ, в якому міститься завдання на виконання певних робіт (розпорядження) і підтвердження фактичного об'єму виконаних робіт.

Натуральні вимірники – вид вимірників в бухгалтерському обліку, за допомогою яких отримують показники про об'єкти бухгалтерського обліку в натуральному виразі (вагою, мірою, рахунком). Н. в. застосовуються для обліку основних засобів, молодняка тварин, сировини, матеріалів, палива, товарів, продукції і інших товарно-матеріальних цінностей. Натуральні показники мають велике контрольне значення.

Нарахування на заробітну плату – платіж підприємства, розмір якого встановлюється у відсотках від сум заробітної плати.

Нестача товарно-матеріальних цінностей – різниця між кількістю товарно-матеріальних цінностей, яка повинна бути згідно документам, і їх фактичною наявністю.

Незавершене виробництво – залишок предметів праці, не закінчених обробкою в процесі виробництва. У Н. в. включаються також напівфабрикати, призначені для подальшої обробки на даному підприємстві. Розмір Н. в. залежить головним чином від тривалості виробничого циклу і об'єму виробництва.

Неживані відходи – відходи виробництва або відходи, пов'язані з доопрацюванням випущеної продукції, які не можуть бути використані на підприємстві або реалізовані на сторону, також називаються безповоротними.

Накладні витрати – витрати з управління і обслуговування виробництва. За своїм призначенням всі виробничі витрати діляться на основні і накладні.

Накопичувальна відомість – обліковий регістр, призначений для запису (накопичення) протягом певного часу даних, що містяться в первинних документах. Дані Н. в. записуються загальними підсумками за рахунками бухгалтерського обліку. Це скорочує кількість облікових записів. Н. в. називають також допоміжними відомостями.

Накопичувальні документи – бухгалтерські документи, які складаються поступово протягом певного періоду часу і в яких відображаються однорідні господарські операції, що часто повторюються.

Наряд – комбінований документ, в якому міститься завдання на виконання певних робіт (розпорядження) і підтвердження фактичного об'єму виконаних робіт.

Натуральні вимірники – вид вимірників в бухгалтерському обліку, за допомогою яких отримують показники про об'єкти бухгалтерського обліку в натуральному виразі (вагою, мірою, рахунком). Н. в. застосовуються для обліку основних засобів, молодняка тварин, сировини, матеріалів, палива, товарів, продукції і інших товарно-матеріальних цінностей. Натуральні показники мають велике контрольне значення.

Нарахування на заробітну плату – платіж підприємства, розмір якого встановлюється у відсотках від сум заробітної плати.

Нестача товарно-матеріальних цінностей – різниця між кількістю товарно-матеріальних цінностей, яка повинна бути згідно документам, і їх фактичною наявністю.

Незавершене виробництво – залишок предметів праці, не закінчених обробкою в процесі виробництва. У Н. в. включаються також напівфабрикати, призначені для подальшої обробки на даному підприємстві. Розмір Н. в. залежить головним чином від тривалості виробничого циклу і об'єму виробництва.

Неживані відходи – відходи виробництва або відходи, пов'язані з доопрацюванням випущеної продукції, які не можуть бути використані на підприємстві або реалізовані на сторону, також називаються безповоротними.

Невиробничі витрати – витрати підприємства, в результаті яких не було вироблено продукції, виникають внаслідок недоліків управління (втрати від простоїв і браку продукції, псування матеріальних цінностей і ін.), невиконанням договірних зобов'язань (відсотки, пені, неустойки), або не залежними від підприємства причинами (природний убуток продуктів і матеріалів при зберіганні).

Невиробнича сфера – установи і організації, що не створюють суспільного продукту що покривають свої витрати за рахунок національного доходу, створеного у сфері матеріального виробництва. До Н. с. відносяться установи і організації освіти, охорони здоров'я, науки, управління, оборони та ін.

Нетто – вага товару без упаковки (тари), тобто його чиста вага.

Неустойка – штраф за невиконання однієї із сторін договірної зобов'язання, розмір якого визначається договором. Сплачені підприємством Н. є непродуктивними витратами.

Номенклатура матеріалів – систематизований перелік матеріалів, що використовуються на підприємстві. При цьому кожному виду матеріалів присвоюється певний шифр (номенклатурний номер) і вказується одиниця їх вимірювання.

Номенклатура-цінник – номенклатура матеріалів, в якій вказані облікові ціни. Н.-ц. має велике значення для правильної організації обліку матеріалів.

Номінальна заробітна плата – грошовий вираз заробітної плати, тобто сума грошей, що отримується працівником у вигляді оплати його праці. Номінальною є вся нарахована заробітна плата. Її слід відрізнити від реальної заробітної плати.

Норма (від лат. norma) – встановлена міра, кількість або розмір чого-небудь (Н. виробничих витрат, Н. виробітку, Н. амортизації основних засобів).

Норма амортизації основних засобів – процентне відношення річної суми амортизації до первинної вартості основних засобів.

Норма виробітку – кількість продукції або операцій, яку повинен провести працівник протягом певного часу (години, зміни і т. д.).

Невиробничі витрати – витрати підприємства, в результаті яких не було вироблено продукції, виникають внаслідок недоліків управління (втрати від простоїв і браку продукції, псування матеріальних цінностей і ін.). невиконанням договірних зобов'язань (відсотки, пені, неустойки), або не залежними від підприємства причинами (природний убуток продуктів і матеріалів при зберіганні).

Невиробнича сфера – установи і організації, що не створюють суспільного продукту що покривають свої витрати за рахунок національного доходу, створеного у сфері матеріального виробництва. До Н. с. відносяться установи і організації освіти, охорони здоров'я, науки, управління, оборони та ін.

Нетто – вага товару без упаковки (тари), тобто його чиста вага.

Неустойка – штраф за невиконання однієї із сторін договірної зобов'язання, розмір якого визначається договором. Сплачені підприємством Н. є непродуктивними витратами.

Номенклатура матеріалів – систематизований перелік матеріалів, що використовуються на підприємстві. При цьому кожному виду матеріалів присвоюється певний шифр (номенклатурний номер) і вказується одиниця їх вимірювання.

Номенклатура-цінник – номенклатура матеріалів, в якій вказані облікові ціни. Н.-ц. має велике значення для правильної організації обліку матеріалів.

Номінальна заробітна плата – грошовий вираз заробітної плати, тобто сума грошей, що отримується працівником у вигляді оплати його праці. Номінальною є вся нарахована заробітна плата. Її слід відрізнити від реальної заробітної плати.

Норма (від лат. norma) – встановлена міра, кількість або розмір чого-небудь (Н. виробничих витрат, Н. виробітку, Н. амортизації основних засобів).

Норма амортизації основних засобів – процентне відношення річної суми амортизації до первинної вартості основних засобів.

Норма виробітку – кількість продукції або операцій, яку повинен провести працівник протягом певного часу (години, зміни і т. д.).

Норматив (від латин. *normatio*– впорядкування) – кількість, будь-чого в межах встановлених норм, наприклад Н. оборотних коштів.

Норматив власних оборотних коштів – сума власних оборотних коштів, необхідна для забезпечення нормальної діяльності підприємства.

Нормативна калькуляція – калькуляція, що складається за нормами виробничих витрат, що діють на початок місяця.

Нормативний метод калькуляції – один з основних методів обчислення собівартості продукції.

О

Облік – встановлення наявності чого-небудь, його вимірювання і реєстрація з кількісної і якісної сторони. О. забезпечує постійну інформацію про сфери діяльності. З розвитком виробничих сил суспільства зростає об'єм облікової інформації і її роль в для контролю і управління підприємством.

Облікові реєстри – листи паперу, призначені для облікових записів. О.р. можуть бути у вигляді зведених листів (відомостей), карток або книг. В залежності від об'єму і змісту О.р. бувають синтетичного обліку і аналітичного обліку. За видом облікових записів реєстри поділяються на хронологічні і систематичні.

Обліковий процес – виконання облікових робіт у визначеній послідовності, за окремими етапами, тісно зв'язаних між собою в єдиній системі. Основними етапами О.п. є: виявлення, вимірювання і первинна реєстрація явищ; обробка первинної інформації; отримання облікових показників з необхідною деталізацією і групуванням з одночасною перевіркою правильності цих показників. На організацію О.п. впливає ступінь його автоматизації, специфічні особливості діяльності підприємства, форма бухгалтерського обліку тощо.

Оборотність оборотних коштів – економічний показник, що виражає тривалість одного обороту оборотних коштів в днях або число їх оборотів за певний період.

Норматив (від латин. *normatio*– впорядкування) – кількість, будь-чого в межах встановлених норм, наприклад Н. оборотних коштів.

Норматив власних оборотних коштів – сума власних оборотних коштів, необхідна для забезпечення нормальної діяльності підприємства.

Нормативна калькуляція – калькуляція, що складається за нормами виробничих витрат, що діють на початок місяця.

Нормативний метод калькуляції – один з основних методів обчислення собівартості продукції.

О

Облік – встановлення наявності чого-небудь, його вимірювання і реєстрація з кількісної і якісної сторони. О. забезпечує постійну інформацію про сфери діяльності. З розвитком виробничих сил суспільства зростає об'єм облікової інформації і її роль в для контролю і управління підприємством.

Облікові реєстри – листи паперу, призначені для облікових записів. О.р. можуть бути у вигляді зведених листів (відомостей), карток або книг. В залежності від об'єму і змісту О.р. бувають синтетичного обліку і аналітичного обліку. За видом облікових записів реєстри поділяються на хронологічні і систематичні.

Обліковий процес – виконання облікових робіт у визначеній послідовності, за окремими етапами, тісно зв'язаних між собою в єдиній системі. Основними етапами О.п. є: виявлення, вимірювання і первинна реєстрація явищ; обробка первинної інформації; отримання облікових показників з необхідною деталізацією і групуванням з одночасною перевіркою правильності цих показників. На організацію О.п. впливає ступінь його автоматизації, специфічні особливості діяльності підприємства, форма бухгалтерського обліку тощо.

Оборотність оборотних коштів – економічний показник, що виражає тривалість одного обороту оборотних коштів в днях або число їх оборотів за певний період.

Оборотні відомості – спосіб узагальнення даних облікової реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку.

Оборотні кошти – частина коштів підприємств, до складу яких входять виробничі запаси, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів.

Обороти по рахунках – підсумки записів по дебету і кредиту рахунків бухгалтерського обліку.

Обробка документів – підготовка документів для запису у відповідні облікові реєстри. Документи, що поступають в бухгалтерію, перш за все перевіряються з погляду законності і доцільності господарських операцій, дотримання форми документів і наявності в них обов'язкових реквізитів, правильності арифметичних обчислень і підрахунків. Потім проводиться розцінка (таксування) документів і їх групування. Закінчується О. д. встановленням кореспонденції між рахунками за господарськими операціями, зафіксованими в документах.

Особовий рахунок – рахунок аналітичного обліку, що відкривається для обліку розрахунків з підприємством (установою, організацією) або окремою особою.

Об'єкт калькуляції – вид або однорідна група придбаних матеріальних цінностей, виготовлених виробів або виконаних робіт, собівартість яких необхідно обчислити.

Об'єкти бухгалтерського обліку – окремі елементи господарських засобів і джерел їх утворення, відображені на рахунках бухгалтерського обліку. О. б. о. повинні мати грошову оцінку.

Одноелементні виробничі витрати – однорідні виробничі витрати, не поділені на складові частини. Такими є заробітна плата, відрахування на соціальне страхування, витрати основних або допоміжних матеріалів і т.д. Окрім одноелементних, можуть бути комплексні виробничі витрати.

Оренда – надання майна відповідно до договору в тимчасове користування за певну плату (орендну плату). Сторона, що надає майно в тимчасове користування, називається орендодавцем, а сторона, яка одержує його, – орендарем.

Оборотні відомості – спосіб узагальнення даних облікової реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку.

Оборотні кошти – частина коштів підприємств, до складу яких входять виробничі запаси, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів.

Обороти по рахунках – підсумки записів по дебету і кредиту рахунків бухгалтерського обліку.

Обробка документів – підготовка документів для запису у відповідні облікові реєстри. Документи, що поступають в бухгалтерію, перш за все перевіряються з погляду законності і доцільності господарських операцій, дотримання форми документів і наявності в них обов'язкових реквізитів, правильності арифметичних обчислень і підрахунків. Потім проводиться розцінка (таксування) документів і їх групування. Закінчується О. д. встановленням кореспонденції між рахунками за господарськими операціями, зафіксованими в документах.

Особовий рахунок – рахунок аналітичного обліку, що відкривається для обліку розрахунків з підприємством (установою, організацією) або окремою особою.

Об'єкт калькуляції – вид або однорідна група придбаних матеріальних цінностей, виготовлених виробів або виконаних робіт, собівартість яких необхідно обчислити.

Об'єкти бухгалтерського обліку – окремі елементи господарських засобів і джерел їх утворення, відображені на рахунках бухгалтерського обліку. О. б. о. повинні мати грошову оцінку.

Одноелементні виробничі витрати – однорідні виробничі витрати, не поділені на складові частини. Такими є заробітна плата, відрахування на соціальне страхування, витрати основних або допоміжних матеріалів і т.д. Окрім одноелементних, можуть бути комплексні виробничі витрати.

Оренда – надання майна відповідно до договору в тимчасове користування за певну плату (орендну плату). Сторона, що надає майно в тимчасове користування, називається орендодавцем, а сторона, яка одержує його, – орендарем.

Остаточний брак продукції – продукція, що має дефекти, які технічно виправити неможливо або їх виправлення економічно недоцільно.

Оперативний облік – вид господарського обліку. Оперативний, або оперативно-технічний, облік є системою реєстрації певних господарських операцій безпосередньо на місці і у момент їх здійснення з метою отримання систематичної інформації про хід виконання плану на окремих ділянках діяльності.

Операційні рахунки – група рахунків бухгалтерського обліку, яка об'єднує розподільні рахунки, калькуляційні рахунки.

Оптові ціни – ціни на продукцію, яку одне підприємство продає іншому підприємству або державі.

Організація бухгалтерського обліку – побудова бухгалтерського обліку за планом і відповідно до певних умов.

Основна заробітна плата – заробітна плата, нарахована робітникам і службовцям за фактично відпрацьований час.

Основна продукція – продукція, заради отримання якої організовано виробництво. Часто разом з основною отримують і побічну продукцію. Таке розмежування має значення для правильної калькуляції її собівартості.

Основне виробництво – виробництво по виготовленню тієї продукції, заради якої існує підприємство.

Основні матеріали – предмети праці, які створюють матеріальну основу продукції, що виготовляється (метал в машинобудуванні, шкіра у взуттєвій промисловості і т. д.).

Основні виробничі витрати – витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції.

Основні засоби – засоби праці (будівлі, споруди, машини, інвентар і т. д.) виробничого і невиробничого призначення, які беруть участь в процесі виробництва тривалий період (протягом декількох виробничих циклів), зберігаючи первинну форму і властивості, але поступово зношуються і переносять свою вартість на продукт, що виготовляється.

Остаточний брак продукції – продукція, що має дефекти, які технічно виправити неможливо або їх виправлення економічно недоцільно.

Оперативний облік – вид господарського обліку. Оперативний, або оперативно-технічний, облік є системою реєстрації певних господарських операцій безпосередньо на місці і у момент їх здійснення з метою отримання систематичної інформації про хід виконання плану на окремих ділянках діяльності.

Операційні рахунки – група рахунків бухгалтерського обліку, яка об'єднує розподільні рахунки, калькуляційні рахунки.

Оптові ціни – ціни на продукцію, яку одне підприємство продає іншому підприємству або державі.

Організація бухгалтерського обліку – побудова бухгалтерського обліку за планом і відповідно до певних умов.

Основна заробітна плата – заробітна плата, нарахована робітникам і службовцям за фактично відпрацьований час.

Основна продукція – продукція, заради отримання якої організовано виробництво. Часто разом з основною отримують і побічну продукцію. Таке розмежування має значення для правильної калькуляції її собівартості.

Основне виробництво – виробництво по виготовленню тієї продукції, заради якої існує підприємство.

Основні матеріали – предмети праці, які створюють матеріальну основу продукції, що виготовляється (метал в машинобудуванні, шкіра у взуттєвій промисловості і т. д.).

Основні виробничі витрати – витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції.

Основні засоби – засоби праці (будівлі, споруди, машини, інвентар і т. д.) виробничого і невиробничого призначення, які беруть участь в процесі виробництва тривалий період (протягом декількох виробничих циклів), зберігаючи первинну форму і властивості, але поступово зношуються і переносять свою вартість на продукт, що виготовляється.

Основні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для відображення і контролю окремих видів господарських засобів.

Оцінка господарських засобів – спосіб переведення натуральних показників у грошові.

П

Пасив (від лат. passivus – недіяльний, протилежний активу) – частина бухгалтерського балансу, в якій показуються джерела утворення і призначення засобів підприємства, складається з розділів і статей.

Пасивні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються джерела власних і позикових (тимчасово залучених) засобів. У П.р. збільшення джерел засобів записується по кредиту, а зменшення – по дебету. Сальдо має бути кредитовим і показується в пасиві балансу.

Пеня – фінансова міра стягнення за порушення термінів платежів. Розмір П. встановлюється законом у відсотках від суми, що належить до платежу, за кожен день прострочення платежу. П. стягається відповідно до закону або договору. Сплачені підприємствами П. є непродуктивними витратами.

Первинні документи – бухгалтерські документи, що складаються у момент здійснення господарських операцій і є першим свідоцтвом їх здійснення.

Первинний облік – первинна стадія облікового процесу, на якій проводиться вимірювання даних господарських операцій і реєстрація їх в документах.

Первинна вартість основних засобів – вартість основних засобів при їх надходженні на підприємство.

Переоцінка основних засобів – зміни первісної вартості основних засобів.

Переоцінка товарно-матеріальних цінностей – зміна оцінки товарно-матеріальних цінностей у зв'язку із зміною оптових цін, сезонними змінами роздрібних цін, зниженням ціни товарів застарілих фасонів і моделей.

Основні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для відображення і контролю окремих видів господарських засобів.

Оцінка господарських засобів – спосіб переведення натуральних показників у грошові.

П

Пасив (від лат. passivus – недіяльний, протилежний активу) – частина бухгалтерського балансу, в якій показуються джерела утворення і призначення засобів підприємства, складається з розділів і статей.

Пасивні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються джерела власних і позикових (тимчасово залучених) засобів. У П.р. збільшення джерел засобів записується по кредиту, а зменшення – по дебету. Сальдо має бути кредитовим і показується в пасиві балансу.

Пеня – фінансова міра стягнення за порушення термінів платежів. Розмір П. встановлюється законом у відсотках від суми, що належить до платежу, за кожен день прострочення платежу. П. стягається відповідно до закону або договору. Сплачені підприємствами П. є непродуктивними витратами.

Первинні документи – бухгалтерські документи, що складаються у момент здійснення господарських операцій і є першим свідоцтвом їх здійснення.

Первинний облік – первинна стадія облікового процесу, на якій проводиться вимірювання даних господарських операцій і реєстрація їх в документах.

Первинна вартість основних засобів – вартість основних засобів при їх надходженні на підприємство.

Переоцінка основних засобів – зміни первісної вартості основних засобів.

Переоцінка товарно-матеріальних цінностей – зміна оцінки товарно-матеріальних цінностей у зв'язку із зміною оптових цін, сезонними змінами роздрібних цін, зниженням ціни товарів застарілих фасонів і моделей.

План документації і документообігу – система заходів щодо документального оформлення господарських операцій і руху документів. У плані передбачається перелік необхідних документів, призначення і використання кожного документа, хто і коли його складає, кому і в який термін представляє. При розробці П.д. і д. передбачається використання типових бланків документів і схеми документообігу відповідно до конкретних умов діяльності підприємства.

План звітності – намічені заходи щодо забезпечення своєчасного складання і представлення звітності. Головними розділами цього плану є: терміни представлення внутрішньої звітності відділами підприємства; заходи щодо забезпечення необхідної якості звітів.

План інвентаризації – встановлення порядку і термінів проведення інвентаризації. При цьому уточнюються терміни інвентаризації для окремих частин підприємства і визначається склад інвентаризаційних комісій.

План організації бухгалтерського обліку – наперед намічена система заходів, що передбачають порядок, послідовність і терміни виконання облікових робіт.

План рахунків – систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку з зазначенням шифру і назви рахунку.

План рахунків бухгалтерського обліку – систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку. Звичайно в плані рахунків перераховуються рахунки синтетичного обліку і субрахунку, а також дається перелік забалансових рахунків.

Планова калькуляція – калькуляція, яка складається на початку планованого періоду, виходячи з планових норм витрат і інших планових показників на цей період. Основне призначення цієї калькуляції – встановлення планових завдань за собівартістю.

Платіжна відомість – документ, що складається в бухгалтерії на виплату заробітної плати або авансу.

Платіжне доручення – письмове розпорядження платника банку про списання з його розрахункового (поточного) рахунку і зарахування на рахунок одержувача певної суми грошових коштів.

План документації і документообігу – система заходів щодо документального оформлення господарських операцій і руху документів. У плані передбачається перелік необхідних документів, призначення і використання кожного документа, хто і коли його складає, кому і в який термін представляє. При розробці П.д. і д. передбачається використання типових бланків документів і схеми документообігу відповідно до конкретних умов діяльності підприємства.

План звітності – намічені заходи щодо забезпечення своєчасного складання і представлення звітності. Головними розділами цього плану є: терміни представлення внутрішньої звітності відділами підприємства; заходи щодо забезпечення необхідної якості звітів.

План інвентаризації – встановлення порядку і термінів проведення інвентаризації. При цьому уточнюються терміни інвентаризації для окремих частин підприємства і визначається склад інвентаризаційних комісій.

План організації бухгалтерського обліку – наперед намічена система заходів, що передбачають порядок, послідовність і терміни виконання облікових робіт.

План рахунків – систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку з зазначенням шифру і назви рахунку.

План рахунків бухгалтерського обліку – систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку. Звичайно в плані рахунків перераховуються рахунки синтетичного обліку і субрахунку, а також дається перелік забалансових рахунків.

Планова калькуляція – калькуляція, яка складається на початку планованого періоду, виходячи з планових норм витрат і інших планових показників на цей період. Основне призначення цієї калькуляції – встановлення планових завдань за собівартістю.

Платіжна відомість – документ, що складається в бухгалтерії на виплату заробітної плати або авансу.

Платіжне доручення – письмове розпорядження платника банку про списання з його розрахункового (поточного) рахунку і зарахування на рахунок одержувача певної суми грошових коштів.

Побічна продукція – продукція, яку одержують попутно з основною і яка не є метою виробництва.

Погодинна заробітна плата – система заробітної плати, при якій заробіток визначається, виходячи з кількості відпрацьованого часу.

Податки – обов'язкові платежі підприємств і окремих осіб до Державного або місцевого бюджету. Вони виникли разом з появою держави. «У податках втілено економічно виражене існування держави».

Подвійний запис – спосіб реєстрації господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Цей спосіб полягає в тому, що сума кожної господарської операції записується на двох взаємопов'язаних рахунках – по дебету одного і кредиту іншого рахунку.

Подвійна система бухгалтерського обліку – система бухгалтерського обліку, заснована на подвійному записі.

Позов – вимога позивача до відповідача, пред'являється в суді. Підприємства повинні своєчасно пред'являти вимоги до своїх боржників (дебіторів) і осіб, винних в нанесенні матеріального збитку.

Позовна давність – час, протягом якого підприємство може вимагати дебіторську заборгованість або зобов'язане погасити кредиторську заборгованість (як правило 3 роки). Після закінчення строку позовної давності дебіторська заборгованість списується в збиток або вираховується.

Поточний контроль – контроль, який здійснюється в ході здійснення господарських операцій. Такий контроль проводиться на підставі даних оперативного обліку з метою виявлення і усунення причин відхилень.

Поточний рахунок – рахунок в банку, який відкривається для зберігання грошових засобів і безготівкових рахунків.

Поточний ремонт основних засобів – ремонт, при якому проводяться дрібні роботи з усунення несправностей, фарбуванні предметів, регулювання механізмів, заміни деяких деталей. Витрати на поточний ремонт включаються в собівартість продукції.

Побічна продукція – продукція, яку одержують попутно з основною і яка не є метою виробництва.

Погодинна заробітна плата – система заробітної плати, при якій заробіток визначається, виходячи з кількості відпрацьованого часу.

Податки – обов'язкові платежі підприємств і окремих осіб до Державного або місцевого бюджету. Вони виникли разом з появою держави. «У податках втілено економічно виражене існування держави».

Подвійний запис – спосіб реєстрації господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Цей спосіб полягає в тому, що сума кожної господарської операції записується на двох взаємопов'язаних рахунках – по дебету одного і кредиту іншого рахунку.

Подвійна система бухгалтерського обліку – система бухгалтерського обліку, заснована на подвійному записі.

Позов – вимога позивача до відповідача, пред'являється в суді. Підприємства повинні своєчасно пред'являти вимоги до своїх боржників (дебіторів) і осіб, винних в нанесенні матеріального збитку.

Позовна давність – час, протягом якого підприємство може вимагати дебіторську заборгованість або зобов'язане погасити кредиторську заборгованість (як правило 3 роки). Після закінчення строку позовної давності дебіторська заборгованість списується в збиток або вираховується.

Поточний контроль – контроль, який здійснюється в ході здійснення господарських операцій. Такий контроль проводиться на підставі даних оперативного обліку з метою виявлення і усунення причин відхилень.

Поточний рахунок – рахунок в банку, який відкривається для зберігання грошових засобів і безготівкових рахунків.

Поточний ремонт основних засобів – ремонт, при якому проводяться дрібні роботи з усунення несправностей, фарбуванні предметів, регулювання механізмів, заміни деяких деталей. Витрати на поточний ремонт включаються в собівартість продукції.

Підзвітні особи – особи, що одержали грошові суми під звіт для майбутніх витрат. П.о. можуть бути тільки працівники даного підприємства (установи, організації), згідно наказу (розпорядження) його керівника.

Підзвітні суми – грошові суми, видані авансом підзвітним особам на майбутні витрати. Під звіт видаються гроші тільки у разі потреби витрат і можуть витрачатися тільки за призначенням.

Підрядний договір – договір між підприємством (забудовником) і спеціальною будівельною організацією на виконання визначених будівельних монтажних робіт. П. д. може бути генеральним (на весь об'єм робіт) і річним.

Підсумок рахунків – підсумкові записи на рахунках після закінчення річного циклу бухгалтерського обліку.

Пільга – часткове звільнення від виконання певних обов'язків. Наприклад, П. можуть встановлюватися за податками.

Позабалансові рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, сальдо яких не входить в бухгалтерський баланс.

Позавиробничі витрати – витрати, не пов'язані з виробництвом продукції, але включаються в її собівартість (витрати з реалізації продукції, відрахування на підготовку кадрів, науково-дослідні роботи і ін.).

Позамовний метод калькуляції – одним з основних методів обчислення собівартості продукції. Цей метод застосовується в підприємствах, де виробничі витрати враховуються за окремими замовленнями на виріб (групу однакових виробів) або роботах. Такими є головним чином підприємства з індивідуальним і дрібно-серійним типами виробництва.

Позикові кошти підприємства – кошти, отримані підприємством в порядку банківського кредиту.

Політична економія – наука про суспільно-виробничі відносини людей на різних ступенях розвитку людського суспільства.

Повна собівартість – сукупність в грошовій формі всіх витрат на виробництво і реалізацію продукції. П. с. називають також комерційною.

Підзвітні особи – особи, що одержали грошові суми під звіт для майбутніх витрат. П.о. можуть бути тільки працівники даного підприємства (установи, організації), згідно наказу (розпорядження) його керівника.

Підзвітні суми – грошові суми, видані авансом підзвітним особам на майбутні витрати. Під звіт видаються гроші тільки у разі потреби витрат і можуть витрачатися тільки за призначенням.

Підрядний договір – договір між підприємством (забудовником) і спеціальною будівельною організацією на виконання визначених будівельних монтажних робіт. П. д. може бути генеральним (на весь об'єм робіт) і річним.

Підсумок рахунків – підсумкові записи на рахунках після закінчення річного циклу бухгалтерського обліку.

Пільга – часткове звільнення від виконання певних обов'язків. Наприклад, П. можуть встановлюватися за податками.

Позабалансові рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, сальдо яких не входить в бухгалтерський баланс.

Позавиробничі витрати – витрати, не пов'язані з виробництвом продукції, але включаються в її собівартість (витрати з реалізації продукції, відрахування на підготовку кадрів, науково-дослідні роботи і ін.).

Позамовний метод калькуляції – одним з основних методів обчислення собівартості продукції. Цей метод застосовується в підприємствах, де виробничі витрати враховуються за окремими замовленнями на виріб (групу однакових виробів) або роботах. Такими є головним чином підприємства з індивідуальним і дрібно-серійним типами виробництва.

Позикові кошти підприємства – кошти, отримані підприємством в порядку банківського кредиту.

Політична економія – наука про суспільно-виробничі відносини людей на різних ступенях розвитку людського суспільства.

Повна собівартість – сукупність в грошовій формі всіх витрат на виробництво і реалізацію продукції. П. с. називають також комерційною.

Попередільний метод калькуляції – один з основних методів обчислення собівартості продукції. Цей метод застосовується в підприємствах, де початковий матеріал у процесі виробництва проходить ряд переділів, фаз (цегляне, текстильне і інші виробництва) або де з одних початкових матеріалів в одному технологічному процесі отримують різні види продукції (металургійне і інші виробництва). Калькуляція собівартості продукції попередільним методом може бути у двох варіантах: напівфабрикатному і безнапівфабрикатному.

Подальший контроль – контроль після здійснення господарських операцій.

Постачальник – підприємство, що відвантажує свою продукцію покупцям. Взаємини П. з покупцями регулюються договорами, а розрахунки між ними проводяться в безготівковому порядку.

Попередній контроль – контроль до здійснення господарських операцій з метою попередження незаконного, недоцільного і неекономного використання засобів, а також інших дій, що порушують законоположення і що завдають збитки підприємству.

Предмет бухгалтерського обліку – є те, що в ньому відображається.

Предмети праці – речі, на які направлена праця людини з метою виробництва матеріальних благ.

Прейскурант цін – довідник (збірка) цін і сортів товарів. Прейскуранти мають велике значення для контролю за дотриманням цін. На їх основі проводяться розрахунки між постачальниками і покупцями.

Премія – матеріальне або грошове заохочення працівника за конкретні досягнення в роботі.

Природний убуток – зменшення кількості (ваги, об'єму) товарно-матеріальних цінностей при їх зберіганні в результаті усушки, випаровування і т.ін.

Пролонговані кредити – банківські позики, по яких продовжений термін їх погашення.

Проста бухгалтерська проводка – бухгалтерська проводка, при якій один рахунок дебетується і один рахунок кредитується.

Попередільний метод калькуляції – один з основних методів обчислення собівартості продукції. Цей метод застосовується в підприємствах, де початковий матеріал у процесі виробництва проходить ряд переділів, фаз (цегляне, текстильне і інші виробництва) або де з одних початкових матеріалів в одному технологічному процесі отримують різні види продукції (металургійне і інші виробництва). Калькуляція собівартості продукції попередільним методом може бути у двох варіантах: напівфабрикатному і безнапівфабрикатному.

Подальший контроль – контроль після здійснення господарських операцій.

Постачальник – підприємство, що відвантажує свою продукцію покупцям. Взаємини П. з покупцями регулюються договорами, а розрахунки між ними проводяться в безготівковому порядку.

Попередній контроль – контроль до здійснення господарських операцій з метою попередження незаконного, недоцільного і неекономного використання засобів, а також інших дій, що порушують законоположення і що завдають збитки підприємству.

Предмет бухгалтерського обліку – є те, що в ньому відображається.

Предмети праці – речі, на які направлена праця людини з метою виробництва матеріальних благ.

Прейскурант цін – довідник (збірка) цін і сортів товарів. Прейскуранти мають велике значення для контролю за дотриманням цін. На їх основі проводяться розрахунки між постачальниками і покупцями.

Премія – матеріальне або грошове заохочення працівника за конкретні досягнення в роботі.

Природний убуток – зменшення кількості (ваги, об'єму) товарно-матеріальних цінностей при їх зберіганні в результаті усушки, випаровування і т.ін.

Пролонговані кредити – банківські позики, по яких продовжений термін їх погашення.

Проста бухгалтерська проводка – бухгалтерська проводка, при якій один рахунок дебетується і один рахунок кредитується.

Проста система бухгалтерського обліку – система бухгалтерського обліку, при якій не застосовується подвійний запис.

Простий метод калькуляції – один з методів визначення собівартості продукції. Цей метод застосовується у підприємствах, що виробляють однорідну продукцію і напівфабрикати, що не мають незавершеного виробництва. У цих підприємствах всі виробничі витрати за місяць складають собівартість всієї виробленої продукції. Собівартість одиниці продукції обчислюють шляхом ділення суми виробничих витрат на кількість одиниць продукції.

Прямі виробничі витрати – витрати на виробництво конкретних видів виробів, що прямо відносяться на їх собівартість (заробітна плата виробничих робітників, витрати сировини, матеріалів і т. д.).

Р

Разові документи – бухгалтерські документи, що відображають одну або декілька господарських операцій і складаються тимчасово в один прийом. Ці документи оформляються відразу після здійснення господарських операцій і передаються в бухгалтерію. Р. д. є вимоги, накладні, прибуткові і видаткові касові ордери, приймально-здавальні акти і ін.

Рахунок другого порядку – субрахунок. Він є способом групування даних аналітичного обліку і використовується для отримання зведених показників в доповнення до даних синтетичного обліку.

Рахунок першого порядку – рахунок синтетичного обліку, передбачений планом рахунків. Р.п.п. називають головними рахунками, а рахунки другого порядку – субрахунками.

Рахунок-фактура – документ типової форми, виписаний поставальником на кожну партію відвантаженої чи проданої продукції, а також за виконані роботи і надані послуги. В Р.-ф. вказують назву, адресу і розрахункові рахунки поставальника і покупця, найменування, кількість, ціна і сума ТМЦ і інші дані.

Рахунки аналітичного обліку – рахунки бухгалтерського обліку, на яких ведеться аналітичний облік. Їх відкривають для деталізації показників відповідного синтетичного рахунка.

Проста система бухгалтерського обліку – система бухгалтерського обліку, при якій не застосовується подвійний запис.

Простий метод калькуляції – один з методів визначення собівартості продукції. Цей метод застосовується у підприємствах, що виробляють однорідну продукцію і напівфабрикати, що не мають незавершеного виробництва. У цих підприємствах всі виробничі витрати за місяць складають собівартість всієї виробленої продукції. Собівартість одиниці продукції обчислюють шляхом ділення суми виробничих витрат на кількість одиниць продукції.

Прямі виробничі витрати – витрати на виробництво конкретних видів виробів, що прямо відносяться на їх собівартість (заробітна плата виробничих робітників, витрати сировини, матеріалів і т. д.).

Р

Разові документи – бухгалтерські документи, що відображають одну або декілька господарських операцій і складаються тимчасово в один прийом. Ці документи оформляються відразу після здійснення господарських операцій і передаються в бухгалтерію. Р. д. є вимоги, накладні, прибуткові і видаткові касові ордери, приймально-здавальні акти і ін.

Рахунок другого порядку – субрахунок. Він є способом групування даних аналітичного обліку і використовується для отримання зведених показників в доповнення до даних синтетичного обліку.

Рахунок першого порядку – рахунок синтетичного обліку, передбачений планом рахунків. Р.п.п. називають головними рахунками, а рахунки другого порядку – субрахунками.

Рахунок-фактура – документ типової форми, виписаний поставальником на кожну партію відвантаженої чи проданої продукції, а також за виконані роботи і надані послуги. В Р.-ф. вказують назву, адресу і розрахункові рахунки поставальника і покупця, найменування, кількість, ціна і сума ТМЦ і інші дані.

Рахунки аналітичного обліку – рахунки бухгалтерського обліку, на яких ведеться аналітичний облік. Їх відкривають для деталізації показників відповідного синтетичного рахунка.

Рахунки бухгалтерського обліку – спосіб отримання показників про однорідні елементи господарських ресурсів і джерелах їх отримання.

Рахунки джерел господарських засобів – група рахунків бухгалтерського обліку, призначена для обліку джерел формування засобів підприємства.

Рахунки синтетичного обліку – рахунки бухгалтерського обліку, на яких ведеться синтетичний облік.

Рахунки господарських засобів – група рахунків бухгалтерського обліку, призначена для обліку складу і руху господарських засобів. Для відображення кожного виду засобів призначені відповідні рахунки.

Реалізація (від лат. realis – речовинний) – перетворення майна в гроші. Р. продукції є завершальним етапом обороту господарських засобів, в результаті якого виготовлена підприємством (постачальником) продукція продається іншому підприємству (покупцеві) за встановлену плату.

Реальна заробітна плата – кількість предметів споживання і послуг, які можуть бути куплені за грошову (номінальну) заробітну плату. Р. з. п. залежить від її номінальної величини, рівня податків і цін на товари масового споживання та послуги (комунальні послуги, квартирна плата і ін.).

Регулюючі рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, які призначені для коригування (регулювання) оцінки господарських засобів, отримання додаткових показників про стан цих засобів, а також для уточнення їх джерел.

Реєстраційний журнал – обліковий реєстр, який застосовується при меморіально-ордерній формі обліку для реєстрації меморіальних ордерів.

Резерв (від фр. reserve – запас, лат. reservare – зберігати) – запас чого-небудь на випадок потреби, джерело засобів.

Резерв майбутніх витрат і платежів – джерело засобів, які створюються в поточному періоді для майбутніх витрат в майбутніх періодах. Створення резерву забезпечує правильне і рівномірне включення витрат по окремих звітних періодах.

Рахунки бухгалтерського обліку – спосіб отримання показників про однорідні елементи господарських ресурсів і джерелах їх отримання.

Рахунки джерел господарських засобів – група рахунків бухгалтерського обліку, призначена для обліку джерел формування засобів підприємства.

Рахунки синтетичного обліку – рахунки бухгалтерського обліку, на яких ведеться синтетичний облік.

Рахунки господарських засобів – група рахунків бухгалтерського обліку, призначена для обліку складу і руху господарських засобів. Для відображення кожного виду засобів призначені відповідні рахунки.

Реалізація (від лат. realis – речовинний) – перетворення майна в гроші. Р. продукції є завершальним етапом обороту господарських засобів, в результаті якого виготовлена підприємством (постачальником) продукція продається іншому підприємству (покупцеві) за встановлену плату.

Реальна заробітна плата – кількість предметів споживання і послуг, які можуть бути куплені за грошову (номінальну) заробітну плату. Р. з. п. залежить від її номінальної величини, рівня податків і цін на товари масового споживання та послуги (комунальні послуги, квартирна плата і ін.).

Регулюючі рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, які призначені для коригування (регулювання) оцінки господарських засобів, отримання додаткових показників про стан цих засобів, а також для уточнення їх джерел.

Реєстраційний журнал – обліковий реєстр, який застосовується при меморіально-ордерній формі обліку для реєстрації меморіальних ордерів.

Резерв (від фр. reserve – запас, лат. reservare – зберігати) – запас чого-небудь на випадок потреби, джерело засобів.

Резерв майбутніх витрат і платежів – джерело засобів, які створюються в поточному періоді для майбутніх витрат в майбутніх періодах. Створення резерву забезпечує правильне і рівномірне включення витрат по окремих звітних періодах.

Резервний капітал – джерело резервованих засобів для певної мети.

Реквізити документів – ознаки (відомості), відображені в бухгалтерських документах.

Рекламація (від лати. *reclamatio* – неodobрення) – заява (скарга) на усунення виявлених дефектів в продукції, що поставляється, або виконаних роботах, пониження сортності продукції або відшкодування збитків.

Ремонт (від фр. *remonter* – лагодити) – полагодження якого-небудь предмета, приведення його в придатний стан.

Рентабельність (від йому. *rentabel* – дохідний) – дохідність, прибутковість. Р. може визначатися і як відношення прибутку до собівартості реалізованої продукції.

Річний звіт – вид звітності, що характеризує діяльність підприємства за звітний рік.

Робочий день – та частина доби, протягом якої робітник працює на підприємстві або в установі. Р. д. вимірюється зазвичай в годинах і показує час функціонування робочої сили.

Розгорнене сальдо – сальдо, яке виводиться одночасно по дебету і кредиту одного і того ж рахунку. Таке сальдо зазвичай буває в активно-пасивних рахунках.

Розділ бухгалтерського балансу – група однорідних статей активу або пасиву бухгалтерського балансу.

Роздрібні ціни – ціни, за якими продаються товари населенню.

Розцінка – сума оплати праці за одиницю роботи. Р. застосовуються при відрядній оплаті праці.

Розрахункові чеки – документи, за допомогою яких проводяться безготівкові розрахунки.

Розрахунковий рахунок – рахунок госпрозрахункового підприємства або організації в установах банку, призначений для зберігання грошових коштів і проведення безготівкових розрахунків. Кожне підприємство може мати кілька розрахункових рахунків.

Резервний капітал – джерело резервованих засобів для певної мети.

Реквізити документів – ознаки (відомості), відображені в бухгалтерських документах.

Рекламація (від лати. *reclamatio* – неodobрення) – заява (скарга) на усунення виявлених дефектів в продукції, що поставляється, або виконаних роботах, пониження сортності продукції або відшкодування збитків.

Ремонт (від фр. *remonter* – лагодити) – полагодження якого-небудь предмета, приведення його в придатний стан.

Рентабельність (від йому. *rentabel* – дохідний) – дохідність, прибутковість. Р. може визначатися і як відношення прибутку до собівартості реалізованої продукції.

Річний звіт – вид звітності, що характеризує діяльність підприємства за звітний рік.

Робочий день – та частина доби, протягом якої робітник працює на підприємстві або в установі. Р. д. вимірюється зазвичай в годинах і показує час функціонування робочої сили.

Розгорнене сальдо – сальдо, яке виводиться одночасно по дебету і кредиту одного і того ж рахунку. Таке сальдо зазвичай буває в активно-пасивних рахунках.

Розділ бухгалтерського балансу – група однорідних статей активу або пасиву бухгалтерського балансу.

Роздрібні ціни – ціни, за якими продаються товари населенню.

Розцінка – сума оплати праці за одиницю роботи. Р. застосовуються при відрядній оплаті праці.

Розрахункові чеки – документи, за допомогою яких проводяться безготівкові розрахунки.

Розрахунковий рахунок – рахунок госпрозрахункового підприємства або організації в установах банку, призначений для зберігання грошових коштів і проведення безготівкових розрахунків. Кожне підприємство може мати кілька розрахункових рахунків.

Розрахунки в порядку заліків взаємних вимог – безготівкові розрахунки між підприємствами, учасниками заліків взаємних платіжних вимог.

Ручний запис – відображення господарських операцій в облікових регістрах вручну чорнилами.

С

Сальдо – залишок за рахунком бухгалтерського обліку господарських засобів або джерел їх створення. С. може бути: у активних рахунках – тільки дебетовим і показувати залишок господарських засобів, що є за певним рахунком; у пасивних рахунках – тільки кредитовим і показувати джерело утворення засобів; у активно-пасивних рахунках – дебетовим і кредитовим або ж одночасно дебетовим і кредитовим. У рахунках аналітичного обліку С. може бути в натуральному і грошовому виразі.

Сальдова книга (книга залишків матеріалів) – обліковий регістр, який використовується у разі сальдового методу обліку товарно-матеріальних цінностей. С. к. відкриваються на рік за кожним місцем зберігання цінностей (матеріально відповідальній особі).

Собівартість – частина вартості товару, що включає у грошовій формі витрати уречевленої праці (засобів виробництва), а також частина живої праці, що створює необхідний продукт, виступаючий у вигляді заробітної плати. У вартості товару втілюються спожиті засоби виробництва (уречевлена праця) і знов витрачена (жива) праця. Остання ділиться на необхідну (праця на себе) і додаткову (праця на власника або капітал).

Синтетичний облік – облік, що дає узагальнені показники в грошовому виразі. Такі показники містяться в рахунках С.о. і необхідні для загального уявлення про наявність і рух засобів і їх джерел (основних засобів, сировини, матеріалів, палива, витрат на виробництво, грошових коштів в касі підприємства і на рахунках в банку, статутного капіталу і т. п.).

Система бухгалтерського обліку – система записів господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Залежно

Розрахунки в порядку заліків взаємних вимог – безготівкові розрахунки між підприємствами, учасниками заліків взаємних платіжних вимог.

Ручний запис – відображення господарських операцій в облікових регістрах вручну чорнилами.

С

Сальдо – залишок за рахунком бухгалтерського обліку господарських засобів або джерел їх створення. С. може бути: у активних рахунках – тільки дебетовим і показувати залишок господарських засобів, що є за певним рахунком; у пасивних рахунках – тільки кредитовим і показувати джерело утворення засобів; у активно-пасивних рахунках – дебетовим і кредитовим або ж одночасно дебетовим і кредитовим. У рахунках аналітичного обліку С. може бути в натуральному і грошовому виразі.

Сальдова книга (книга залишків матеріалів) – обліковий регістр, який використовується у разі сальдового методу обліку товарно-матеріальних цінностей. С. к. відкриваються на рік за кожним місцем зберігання цінностей (матеріально відповідальній особі).

Собівартість – частина вартості товару, що включає у грошовій формі витрати уречевленої праці (засобів виробництва), а також частина живої праці, що створює необхідний продукт, виступаючий у вигляді заробітної плати. У вартості товару втілюються спожиті засоби виробництва (уречевлена праця) і знов витрачена (жива) праця. Остання ділиться на необхідну (праця на себе) і додаткову (праця на власника або капітал).

Синтетичний облік – облік, що дає узагальнені показники в грошовому виразі. Такі показники містяться в рахунках С.о. і необхідні для загального уявлення про наявність і рух засобів і їх джерел (основних засобів, сировини, матеріалів, палива, витрат на виробництво, грошових коштів в касі підприємства і на рахунках в банку, статутного капіталу і т. п.).

Система бухгалтерського обліку – система записів господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Залежно

від порядку цих записів можуть бути дві системи обліку: проста і подвійна.

Систематичний запис – реєстрація господарських операцій за певною системою в рахунках бухгалтерського обліку.

Складна бухгалтерська проводка – бухгалтерська проводка, при якій один рахунок дебетується і кредитується декілька рахунків або декілька рахунків дебетується і кредитується один рахунок.

Складний рахунок – рахунок синтетичного обліку, показники якого підлягають подальшій деталізації, для чого ведеться аналітичний облік. С. р., показники яких мають велику номенклатуру, діляться на субрахунки.

Службове відрядження – поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства (установи, організації) для виконання службового доручення поза постійним місцем його роботи. Не вважаються відрядженнями службові поїздки працівників, постійна робота яких перебуває в дорозі.

Співставні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для встановлення результатів певних господарських процесів. Це робиться шляхом зіставлення дебетового і кредитового оборотів за певним рахунком.

Стійкі пасиви – постійна заборгованість підприємства, яка впливає із існуючого порядку розрахунків і платежів.

Супровідний документ – документ, що засвідчує законність перевезення вантажів, їх приналежність, найменування і кількість. У С. д. обов'язково указуються вантажовідправник і вантажоодержувач. Перевезення товарно-матеріальних цінностей без таких документів заборонене.

Судово-бухгалтерська експертиза – дослідження бухгалтером-експертом, за завданням слідчих органів чи суду, господарських операцій, відображених в бухгалтерських документах та облікових регістрах, з метою відповіді на завдання, які виникли в процесі розслідування громадянських і кримінальних справ. Закон не визначає обов'язкового призначення С.-б. е. Вона призначаються постановою слідчого чи судом в тих випадках, коли це необхідно. Проводиться експертиза спеціалістами з бухгалтерського обліку.

від порядку цих записів можуть бути дві системи обліку: проста і подвійна.

Систематичний запис – реєстрація господарських операцій за певною системою в рахунках бухгалтерського обліку.

Складна бухгалтерська проводка – бухгалтерська проводка, при якій один рахунок дебетується і кредитується декілька рахунків або декілька рахунків дебетується і кредитується один рахунок.

Складний рахунок – рахунок синтетичного обліку, показники якого підлягають подальшій деталізації, для чого ведеться аналітичний облік. С. р., показники яких мають велику номенклатуру, діляться на субрахунки.

Службове відрядження – поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства (установи, організації) для виконання службового доручення поза постійним місцем його роботи. Не вважаються відрядженнями службові поїздки працівників, постійна робота яких перебуває в дорозі.

Співставні рахунки – рахунки бухгалтерського обліку, призначені для встановлення результатів певних господарських процесів. Це робиться шляхом зіставлення дебетового і кредитового оборотів за певним рахунком.

Стійкі пасиви – постійна заборгованість підприємства, яка впливає із існуючого порядку розрахунків і платежів.

Супровідний документ – документ, що засвідчує законність перевезення вантажів, їх приналежність, найменування і кількість. У С. д. обов'язково указуються вантажовідправник і вантажоодержувач. Перевезення товарно-матеріальних цінностей без таких документів заборонене.

Судово-бухгалтерська експертиза – дослідження бухгалтером-експертом, за завданням слідчих органів чи суду, господарських операцій, відображених в бухгалтерських документах та облікових регістрах, з метою відповіді на завдання, які виникли в процесі розслідування громадянських і кримінальних справ. Закон не визначає обов'язкового призначення С.-б. е. Вона призначаються постановою слідчого чи судом в тих випадках, коли це необхідно. Проводиться експертиза спеціалістами з бухгалтерського обліку.

Сировина – предмети праці, які є продуктами сільського господарства і добувної промисловості (цукровий буряк, бавовна, руда і т.д.). С. в процесі виробництва виконує роль основних матеріалів.

Т

Табельний облік – облік робочого часу кожного працівника за кожен робочий день.

Таксування документів – визначення грошової оцінки господарських операцій, зафіксованих в документах.

Тара – предмети, призначені для упаковки продукції (ящики, бочки, мішки,).

Тарифна сітка – диференціація оплати праці в залежності від складності виконуваних робіт і кваліфікації робітників.

Тарифна система – система регулювання оплати праці в залежності від якості і умов виконуваної роботи, економічного значення і територіального розміщення підприємств.

Тарифна ставка – розмір оплати праці за одиницю часу за певним тарифним розрядом.

Теорія бухгалтерського обліку – наука про предмет, метод, техніку, форми і організацію бухгалтерського обліку.

Техніка обліку – сукупність засобів і прийомів, за допомогою яких здійснюється обліковий процес.

Типовий план рахунків бухгалтерського обліку – систематизований перелік рахунків із зазначенням їх шифрів і назв.

Товарна продукція – продукція, вироблена за звітний період і призначена для реалізації або вже фактично реалізована за звітний період.

Товарообіг – обіг товарів, процес просування їх від виробника до споживачів. Т. буває оптовий (просування товарів від виробника в роздрібну торгову мережу) і роздрібний (доведення товарів до споживача).

Торгова націнка – різниця між роздрібною і оптовою ціною, за якою товари поступають в торгівлю. Т.н. призначена для покриття

Сировина – предмети праці, які є продуктами сільського господарства і добувної промисловості (цукровий буряк, бавовна, руда і т.д.). С. в процесі виробництва виконує роль основних матеріалів.

Т

Табельний облік – облік робочого часу кожного працівника за кожен робочий день.

Таксування документів – визначення грошової оцінки господарських операцій, зафіксованих в документах.

Тара – предмети, призначені для упаковки продукції (ящики, бочки, мішки,).

Тарифна сітка – диференціація оплати праці в залежності від складності виконуваних робіт і кваліфікації робітників.

Тарифна система – система регулювання оплати праці в залежності від якості і умов виконуваної роботи, економічного значення і територіального розміщення підприємств.

Тарифна ставка – розмір оплати праці за одиницю часу за певним тарифним розрядом.

Теорія бухгалтерського обліку – наука про предмет, метод, техніку, форми і організацію бухгалтерського обліку.

Техніка обліку – сукупність засобів і прийомів, за допомогою яких здійснюється обліковий процес.

Типовий план рахунків бухгалтерського обліку – систематизований перелік рахунків із зазначенням їх шифрів і назв.

Товарна продукція – продукція, вироблена за звітний період і призначена для реалізації або вже фактично реалізована за звітний період.

Товарообіг – обіг товарів, процес просування їх від виробника до споживачів. Т. буває оптовий (просування товарів від виробника в роздрібну торгову мережу) і роздрібний (доведення товарів до споживача).

Торгова націнка – різниця між роздрібною і оптовою ціною, за якою товари поступають в торгівлю. Т.н. призначена для покриття

витрат обігу і утворення прибутку торгових підприємств і організацій.

Трудовий вимірник – один з вимірників в бухгалтерському обліку, за допомогою якого отримують показники про кількість відпрацьованих людино-днів або людино-годин.

У

Утримання із заробітної плати – форма стягнення з робітників і службовців податків і інших платежів, встановлених законом.

Уніфікація документів – встановлення єдиних форм бухгалтерських документів, призначених для оформлення однакових господарських операцій у різних підприємствах і організаціях. У.д. полегшує документацію господарських операцій і автоматизацію обліку.

Уніфікація обліку (від лат. Unio – єдине) – ведення обліку в різних підприємствах за єдиною методологією, єдиними формами облікових реєстрів і типовому плану рахунків.

Ф

Фактична собівартість продукції – собівартість продукції, розрахована в кінці звітної періоду на підставі даних бухгалтерського обліку за фактичними витратами на виробництво і фактичною кількістю одержаної продукції. Для визначення Ф. с. п. складають звітну калькуляцію.

Фінансування – постачання підприємств грошовими засобами з визначених джерел на конкретну мету.

Фінансовий план підприємства – план доходів і витрат підприємства.

Фінанси – система грошових відношень, пов'язана з існуванням і функціонуванням держави.

Фонд (від лат. fundus і фр. fond – підстава) – запас, накопичення засобів для визначеної мети.

витрат обігу і утворення прибутку торгових підприємств і організацій.

Трудовий вимірник – один з вимірників в бухгалтерському обліку, за допомогою якого отримують показники про кількість відпрацьованих людино-днів або людино-годин.

У

Утримання із заробітної плати – форма стягнення з робітників і службовців податків і інших платежів, встановлених законом.

Уніфікація документів – встановлення єдиних форм бухгалтерських документів, призначених для оформлення однакових господарських операцій у різних підприємствах і організаціях. У.д. полегшує документацію господарських операцій і автоматизацію обліку.

Уніфікація обліку (від лат. Unio – єдине) – ведення обліку в різних підприємствах за єдиною методологією, єдиними формами облікових реєстрів і типовому плану рахунків.

Ф

Фактична собівартість продукції – собівартість продукції, розрахована в кінці звітної періоду на підставі даних бухгалтерського обліку за фактичними витратами на виробництво і фактичною кількістю одержаної продукції. Для визначення Ф. с. п. складають звітну калькуляцію.

Фінансування – постачання підприємств грошовими засобами з визначених джерел на конкретну мету.

Фінансовий план підприємства – план доходів і витрат підприємства.

Фінанси – система грошових відношень, пов'язана з існуванням і функціонуванням держави.

Фонд (від лат. fundus і фр. fond – підстава) – запас, накопичення засобів для визначеної мети.

Форма бухгалтерського обліку – побудова облікових реєстрів і їх взаємозв'язок, а також послідовність і способи облікової реєстрації. Ф.б.о. постійно удосконалюються у міру розвитку техніки обліку. Є журнально-ордерна, Журнал-Головна, перфокартова, автоматизована і меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку.

Франко (від італ. franco – вільний) – комерційний термін, який означає, що покупець звільняється від певної частини витрат по завантаженню і транспортуванню товарів. Наприклад, «франко-вагон» означає, що витрати по навантаженню товарів у вагон несе продавець, а транспортні витрати з моменту навантаження товарів оплачує покупець.

Х

Хронологічний запис – реєстрація господарських операцій в хронологічному порядку, тобто в порядку їх здійснення за датами.

Ц

Цільове фінансування – джерело коштів на цільові витрати підприємства, які поступають із бюджету та інших, передбачених законом джерел.

Ціна – грошовий вираз вартості товару. У основі Ц. лежить вартість товару, тобто суспільно необхідні витрати на його виробництво.

Ціна позову – грошовий вираз позовних вимог. Ц. п. має значення для визначення розміру державного мита і встановлення підсудності справи.

Цінні папери – свідоцтво про надання грошей в позику або про участь в капіталі підприємства.

Централізація обліку – організація бухгалтерського обліку, при якій всі первинні і зведені документи надходять в бухгалтерію підприємства, де здійснюється вся подальша облікова робота (обробляються документи, ведеться синтетичний і аналітичний облік, складається звітність).

Форма бухгалтерського обліку – побудова облікових реєстрів і їх взаємозв'язок, а також послідовність і способи облікової реєстрації. Ф.б.о. постійно удосконалюються у міру розвитку техніки обліку. Є журнально-ордерна, Журнал-Головна, перфокартова, автоматизована і меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку.

Франко (від італ. franco – вільний) – комерційний термін, який означає, що покупець звільняється від певної частини витрат по завантаженню і транспортуванню товарів. Наприклад, «франко-вагон» означає, що витрати по навантаженню товарів у вагон несе продавець, а транспортні витрати з моменту навантаження товарів оплачує покупець.

Х

Хронологічний запис – реєстрація господарських операцій в хронологічному порядку, тобто в порядку їх здійснення за датами.

Ц

Цільове фінансування – джерело коштів на цільові витрати підприємства, які поступають із бюджету та інших, передбачених законом джерел.

Ціна – грошовий вираз вартості товару. У основі Ц. лежить вартість товару, тобто суспільно необхідні витрати на його виробництво.

Ціна позову – грошовий вираз позовних вимог. Ц. п. має значення для визначення розміру державного мита і встановлення підсудності справи.

Цінні папери – свідоцтво про надання грошей в позику або про участь в капіталі підприємства.

Централізація обліку – організація бухгалтерського обліку, при якій всі первинні і зведені документи надходять в бухгалтерію підприємства, де здійснюється вся подальша облікова робота (обробляються документи, ведеться синтетичний і аналітичний облік, складається звітність).

Ч

Часткова оплата – оплата рахунків і платіжних вимог поставальників не в повній сумі, а частково.

Чек – документ, за яким видається готівка з рахунків в банку або за допомогою якого проводяться безготівкові розрахунки за товари і послуги. Бланки Ч. (чекові книжки) є бланками суворої звітності. В цих документах не допускається ніяких виправлень в записах.

Черговість платежів – здійснення платежів в певній послідовності.

Чистий дохід – частина національного доходу, рівна вартості додаткового продукту, створеного працею для суспільства в галузях матеріального виробництва.

Ш

Шахова оборотна відомість – оборотна відомість, що складається за допомогою шахової форми. На відміну від звичайної оборотної відомості вона містить кореспонденцію рахунків і є складнішою та громіздкішою за будовою.

Шаховий запис – запис господарських операцій в обліковий реєстр, при якому сума, записана один раз, буде відображена по дебету і кредиту відповідних рахунків. Це досягається шляхом побудови бухгалтерських реєстрів за шаховим принципом. Шаховий запис широко застосовується при журнально-ордерній формі обліку. Він скорочує кількість записів і дає змогу бачити (в одному місці) два кореспондуючих рахунки за даною господарською операцією.

Шифр (від фр. – цифра) – цифрове позначення облікових показників (у тому числі і словесних) в умовах автоматизації обліку. Певну систему Ш. називають кодом.

Шифр рахунку – умовне цифрове позначення (номер) рахунку. В плані рахунків бухгалтерського обліку вказується найменування кожного рахунку і його шифр. В облікових записах замість словесного найменування рахунків вказують їх шифри, що приводить до скорочення записів.

Ч

Часткова оплата – оплата рахунків і платіжних вимог поставальників не в повній сумі, а частково.

Чек – документ, за яким видається готівка з рахунків в банку або за допомогою якого проводяться безготівкові розрахунки за товари і послуги. Бланки Ч. (чекові книжки) є бланками суворої звітності. В цих документах не допускається ніяких виправлень в записах.

Черговість платежів – здійснення платежів в певній послідовності.

Чистий дохід – частина національного доходу, рівна вартості додаткового продукту, створеного працею для суспільства в галузях матеріального виробництва.

Ш

Шахова оборотна відомість – оборотна відомість, що складається за допомогою шахової форми. На відміну від звичайної оборотної відомості вона містить кореспонденцію рахунків і є складнішою та громіздкішою за будовою.

Шаховий запис – запис господарських операцій в обліковий реєстр, при якому сума, записана один раз, буде відображена по дебету і кредиту відповідних рахунків. Це досягається шляхом побудови бухгалтерських реєстрів за шаховим принципом. Шаховий запис широко застосовується при журнально-ордерній формі обліку. Він скорочує кількість записів і дає змогу бачити (в одному місці) два кореспондуючих рахунки за даною господарською операцією.

Шифр (від фр. – цифра) – цифрове позначення облікових показників (у тому числі і словесних) в умовах автоматизації обліку. Певну систему Ш. називають кодом.

Шифр рахунку – умовне цифрове позначення (номер) рахунку. В плані рахунків бухгалтерського обліку вказується найменування кожного рахунку і його шифр. В облікових записах замість словесного найменування рахунків вказують їх шифри, що приводить до скорочення записів.

Штат – постійний склад співробітників певної установи, підприємства або організації. Перелік посад співробітників визначається штатним розкладом.

Штатний розклад – перелік посад постійних (штатних) співробітників з вказаним посадовим окладом.

Штраф – адміністративне або судове покарання у вигляді грошового стягнення. Сплачені підприємствами Ш. є непродуктивними витратами.

Ю

Юридичні факти – обставини, передбачені правовими нормами, зміна або припинення правовідносин.

Юридична особа – підприємство, установа або організація, яка виступає від свого імені як самостійний суб'єкт цивільних прав і обов'язків. Ю.о. несуть матеріальну відповідальність за невиконання своїх обов'язків.

Я

Ярлик – клеймо, товарний Я. з позначенням кількості, ціни і інших даних про товар.

Штат – постійний склад співробітників певної установи, підприємства або організації. Перелік посад співробітників визначається штатним розкладом.

Штатний розклад – перелік посад постійних (штатних) співробітників з вказаним посадовим окладом.

Штраф – адміністративне або судове покарання у вигляді грошового стягнення. Сплачені підприємствами Ш. є непродуктивними витратами.

Ю

Юридичні факти – обставини, передбачені правовими нормами, зміна або припинення правовідносин.

Юридична особа – підприємство, установа або організація, яка виступає від свого імені як самостійний суб'єкт цивільних прав і обов'язків. Ю.о. несуть матеріальну відповідальність за невиконання своїх обов'язків.

Я

Ярлик – клеймо, товарний Я. з позначенням кількості, ціни і інших даних про товар.

Список використаної літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р. № 283/97–ВР зі змінами і доповненнями.
3. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 11.05.07р. № 1014 (зі змінами).
4. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням» від 9 квітня 2004 року № 1678–IV (зі змінами).
5. Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9.07.03 р. №1058–IV (зі змінами).
6. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 4 березня 2004 року № 1594–IV (зі змінами).
7. Закон України «Про відпустки» від 02.06.2005 р. № 2622–IV (зі змінами).
8. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995р. № 108/95–ВР.
9. Закон України «Прогосподарські товариства» від 19.09.91 року № 1576–XII.
10. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.06 р. № 3480–IV.
11. Закони України «Про підприємництво», «Про підприємства в Україні», «Про господарські товариства», «Про власність», «Про оплату праці», «Про відпустки», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про податок на додану вартість», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс».

Список використаної літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р. № 283/97–ВР зі змінами і доповненнями.
3. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 11.05.07р. № 1014 (зі змінами).
4. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням» від 9 квітня 2004 року № 1678–IV (зі змінами).
5. Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9.07.03 р. №1058–IV (зі змінами).
6. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 4 березня 2004 року № 1594–IV (зі змінами).
7. Закон України «Про відпустки» від 02.06.2005 р. № 2622–IV (зі змінами).
8. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995р. № 108/95–ВР.
9. Закон України «Прогосподарські товариства» від 19.09.91 року № 1576–XII.
10. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.06 р. № 3480–IV.
11. Закони України «Про підприємництво», «Про підприємства в Україні», «Про господарські товариства», «Про власність», «Про оплату праці», «Про відпустки», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про податок на додану вартість», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс».

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів».
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал».
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання».
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції».
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда».
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід».
26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти».
29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств».
30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність».
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів».
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції».

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів».
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал».
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання».
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції».
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда».
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід».
26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти».
29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств».
30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність».
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів».
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції».

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін».
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію».
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам».
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».
38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів».
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами».
40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».
41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати».
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість».
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин».
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акцій».
45. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К., 2000.
46. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навч. посібник – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 544с.
47. Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз. Навч. посібник – Житомир: ПП «Рута», 2004. – 735с.
48. Бутинець Ф. Ф., Мних Є. В., Олійник О. В. Економічний аналіз. Практикум: Навч. посібник для студентів вузів. Житомир: ЖІТІ, 2000.– 416с.
49. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – Житомир: РУТА, 2001. – 576 с.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін».
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію».
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам».
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».
38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів».
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами».
40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».
41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати».
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість».
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин».
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акцій».
45. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К., 2000.
46. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навч. посібник – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 544с.
47. Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз. Навч. посібник – Житомир: ПП «Рута», 2004. – 735с.
48. Бутинець Ф. Ф., Мних Є. В., Олійник О. В. Економічний аналіз. Практикум: Навч. посібник для студентів вузів. Житомир: ЖІТІ, 2000.– 416с.
49. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – Житомир: РУТА, 2001. – 576 с.

50. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит".-3-тє видання доповнене і перероблене.- Житомир:ЖІПІ, "Рута", 2002.-554с.
51. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. За ред. Р.Л.Хом'яка, В.І.Лемішовського. – 5-те вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ +» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект–Захід», 2006. – 1088 с.
52. Бухгалтерський облік. Конспект лекцій для студентів на пряму 05.01 «Економіка підприємництво», 05.02 «Менеджмент, 05.03 «Торгівля» денної та заочної форм навчання. / І.Б.Садовська. – Луцьк: ЛДТУ, 2004. –112 с.
53. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-методичний посібник / за ред. Голова С. Ф. – Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-Клуб", 2003. – 768 с.
54. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – ст. 6 – 22.
55. Василик О.Д. Теорія фінансів. – К: НІОС, 2006. – 416с.
56. Гадзевич О.І. Основи економічного аналізу і діагностики фінансово-господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник. – Київ, 2004.
57. Гарасим П. М., Журавель Г. П., Хомин П. Я. Курс фінансового обліку. Навч. посібник.– К.: Знання,2007. – 566с.
58. Грабова Н.М., Добровський В.М. Бухгалтерський облік на виробничих і торговельних підприємствах. Навч. посібник для студентів вузів. – К.: А.С.К., 2000. – 624с.
59. Грабова Н.М., Кривонос Ю.Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках. Навч.посібник: 3-тє вид., – К.: А.С.К., 2000. – 504с.
60. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / За ред. М.В. Кужельного. — К.: АСК, 2001. — 272 с.
61. Грабова Р. Є. Енциклопедія бухгалтерського обліку. – К.: Галицькі контракти, 2004.– 832с.

50. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит".-3-тє видання доповнене і перероблене.- Житомир:ЖІПІ, "Рута", 2002.-554с.
51. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. За ред. Р.Л.Хом'яка, В.І.Лемішовського. – 5-те вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ +» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект–Захід», 2006. – 1088 с.
52. Бухгалтерський облік. Конспект лекцій для студентів на пряму 05.01 «Економіка підприємництво», 05.02 «Менеджмент, 05.03 «Торгівля» денної та заочної форм навчання. / І.Б.Садовська. – Луцьк: ЛДТУ, 2004. –112 с.
53. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-методичний посібник / за ред. Голова С. Ф. – Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-Клуб", 2003. – 768 с.
54. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – ст. 6 – 22.
55. Василик О.Д. Теорія фінансів. – К: НІОС, 2006. – 416с.
56. Гадзевич О.І. Основи економічного аналізу і діагностики фінансово-господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник. – Київ, 2004.
57. Гарасим П. М., Журавель Г. П., Хомин П. Я. Курс фінансового обліку. Навч. посібник.– К.: Знання,2007. – 566с.
58. Грабова Н.М., Добровський В.М. Бухгалтерський облік на виробничих і торговельних підприємствах. Навч. посібник для студентів вузів. – К.: А.С.К., 2000. – 624с.
59. Грабова Н.М., Кривонос Ю.Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках. Навч.посібник: 3-тє вид., – К.: А.С.К., 2000. – 504с.
60. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / За ред. М.В. Кужельного. — К.: АСК, 2001. — 272 с.
61. Грабова Р. Є. Енциклопедія бухгалтерського обліку. – К.: Галицькі контракти, 2004.– 832с.

62. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840с.
63. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2008.
64. Гольцова С.М., Плікус І.Й. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2006. – 255 с.
65. Громов В. Порядок оформлення первинних документів.– Все про бухгалтерський облік.– 2003. №75.
66. Гусакова О.С. Податковий облік. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 360с.
67. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: Підручник. – К.: Знання, 2007. – 469 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
68. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С.Ф. Покропивного. 2–ге, перероб. та. доп.– К.: КНЕУ, 2001.– 528 с., іл.
69. Жадько К.С., Семенюта В. В., Олійник Л. Ш. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Дніпропетровська держ. фінансова академія. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 112с.
70. Ждан В.І., Хаустова Є.Б., Колос І.В., Бондаренко О.С. Теорія бухгалтерського обліку: Навч.посібник.–К.: Центр навч. літератури, 2006.–384 с.
71. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту. – К.: А.С.К., 1998.
72. Загородній А.Г., Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: Навч. посіб. – 3–ге вид., доп. і перероб. – К: Товариство “Знання”, КОО, 2004. – 377 с.
73. Засадна Х. О., Шурпенкова Р. К. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1С: Бухгалтерія 7.7: Навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів / Національний банк України ; Університет банківської справи. — К. : УБС НБУ, 2009. — 237с.
74. Кобилянська О. І. Фінансовий облік.: Навч. посібник.– К.: Знання, 2004.–473с.

62. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840с.
63. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2008.
64. Гольцова С.М., Плікус І.Й. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2006. – 255 с.
65. Громов В. Порядок оформлення первинних документів.– Все про бухгалтерський облік.– 2003. №75.
66. Гусакова О.С. Податковий облік. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 360с.
67. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: Підручник. – К.: Знання, 2007. – 469 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
68. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С.Ф. Покропивного. 2–ге, перероб. та. доп.– К.: КНЕУ, 2001.– 528 с., іл.
69. Жадько К.С., Семенюта В. В., Олійник Л. Ш. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Дніпропетровська держ. фінансова академія. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 112с.
70. Ждан В.І., Хаустова Є.Б., Колос І.В., Бондаренко О.С. Теорія бухгалтерського обліку: Навч.посібник.–К.: Центр навч. літератури, 2006.–384 с.
71. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту. – К.: А.С.К., 1998.
72. Загородній А.Г., Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: Навч. посіб. – 3–те вид., доп. і перероб. – К: Товариство “Знання”, КОО, 2004. – 377 с.
73. Засадна Х. О., Шурпенкова Р. К. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1С: Бухгалтерія 7.7: Навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів / Національний банк України ; Університет банківської справи. — К. : УБС НБУ, 2009. — 237с.
74. Кобилянська О. І. Фінансовий облік.: Навч. посібник.– К.: Знання, 2004.–473с.

75. Косміна Р.М. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник.– К.: Вища школа, 2003.–174с.
76. Косміна Р. М.. Бухгалтерський (фінансовий) облік: навч. посіб. для студ. екон. спец. ВНЗ / Ю.Д. Чацкіс (ред.). — К. : Вища школа, 2008. — 255 с.
77. Кужельний М.В., Коцупатрий М.М., Кірданов М.Г., Лежненко Л.І., Примаченко О.Л. Бухгалтерський облік: Навчально-методичний посібник для самост. вивч. дисципліни. – К.: КНЕУ, 2005. – 217 с.
78. Кужельний М.В., Линник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.
79. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібник / Таврійський держ. агротехнологічний ун-т. — Мелітополь : Видавничий будинок ММД, 2008. — 230с.
80. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 1999. — 288 с.
81. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: Основи та практика. Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 576 с.
82. Лень Василь Степанович. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Навчальний посібник/ В.С. Лень, В.В. Гливенко. – К.: Знання-Прес, 2005. – 492 с. – (Вища освіта ХХІ століття)
83. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник.– Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2003.– 624 с.
84. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навч. посібник. – К.: Знання, 2006. – 311с.
85. Милявська Е. П., Милявський М. Ю., Чередниченко Н. В.. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студ. екон. спец. вищих навч. закл. / Донбаська держ. машинобудівна академія. — Краматорськ : ДДМА, 2009. — 228с.
86. Мисака Г.В., Шарманська В.М., Бухгалтерський облік. Навчальний посібник.–К.:Центр учбової літератури, 2007.– 400 с. (54–73 ст.)

75. Косміна Р.М. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник.– К.: Вища школа, 2003.–174с.
76. Косміна Р. М.. Бухгалтерський (фінансовий) облік: навч. посіб. для студ. екон. спец. ВНЗ / Ю.Д. Чацкіс (ред.). — К. : Вища школа, 2008. — 255 с.
77. Кужельний М.В., Коцупатрий М.М., Кірданов М.Г., Лежненко Л.І., Примаченко О.Л. Бухгалтерський облік: Навчально-методичний посібник для самост. вивч. дисципліни. – К.: КНЕУ, 2005. – 217 с.
78. Кужельний М.В., Линник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.
79. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібник / Таврійський держ. агротехнологічний ун-т. — Мелітополь : Видавничий будинок ММД, 2008. — 230с.
80. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 1999. — 288 с.
81. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: Основи та практика. Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 576 с.
82. Лень Василь Степанович. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Навчальний посібник/ В.С. Лень, В.В. Гливенко. – К.: Знання-Прес, 2005. – 492 с. – (Вища освіта ХХІ століття)
83. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник.– Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2003.– 624 с.
84. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навч. посібник. – К.: Знання, 2006. – 311с.
85. Милявська Е. П., Милявський М. Ю., Чередниченко Н. В.. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студ. екон. спец. вищих навч. закл. / Донбаська держ. машинобудівна академія. — Краматорськ : ДДМА, 2009. — 228с.
86. Мисака Г.В., Шарманська В.М., Бухгалтерський облік. Навчальний посібник.–К.:Центр учбової літератури, 2007.– 400 с. (54–73 ст.)

87. Михайлов М.В., Плумаченко А.І., Гончар В.П., Бачмат Г.А. Бухгалтерський облік (теорія): Навч. посібник / За ред. проф. Михайлова М.Г. – К.: Центр учбової літератури, 2007–247 с.
88. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник. – Київ, 2003. – 412с.
89. Палий В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерського учета // Бухгалтерський учет. – 2005. – № 3. – С. 45–48.
90. Пальчук О. В., Савченко В. М., Тошина Н. М. Маркетинг і бухгалтерський облік маркетингової діяльності: Навч. посібник для студ. вищих навч. закл. / Кіровоградський ін-т регіонального управління та економіки. — Кіровоград : Поліум, 2008. — 228с.
91. Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: Навч. посіб. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2000. — 245 с.
92. Партин Г.О., Загородній А.Г., Корягін М.В., Пилипенко Л.М., Янковська Л.А. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – 2-ге вид. стереотип. – Львів: “Магнолія 2006”, 2007. – 240 с.
93. Петрович Й.М. Економіка виробничого підприємництва: Навч. посіб. – К.: “Знання”, КОО, 2002. – 405 с.
94. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства – К. КНЕУ, 2001 р.
95. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Підручник. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 454 с.
96. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів). – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
97. Рассулова Н. В., Лукашова І. О., Гейер Е. С., Секіріна Н. В., Михайлова Т. П. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. для студ. ВНЗ / Донецький національний ун-т економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. — Донецьк : [ДонНУЕТ], 2008. — 193с.
98. Озеран В. О., Куцик П. О., Волошин А. М., Бабин І. М., Бондар Л. Р. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації: навч. посібник для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закладів / Укоопспілка ; Львівська комерційна академія / В.О. Озеран (ред.). — Л. : Видавництво Львівської комерційної академії, 2008. — 660с.

87. Михайлов М.В., Плумаченко А.І., Гончар В.П., Бачмат Г.А. Бухгалтерський облік (теорія): Навч. посібник / За ред. проф. Михайлова М.Г. – К.: Центр учбової літератури, 2007–247 с.
88. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник. – Київ, 2003. – 412с.
89. Палий В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерського учета // Бухгалтерський учет. – 2005. – № 3. – С. 45–48.
90. Пальчук О. В., Савченко В. М., Тошина Н. М. Маркетинг і бухгалтерський облік маркетингової діяльності: Навч. посібник для студ. вищих навч. закл. / Кіровоградський ін-т регіонального управління та економіки. — Кіровоград : Поліум, 2008. — 228с.
91. Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: Навч. посіб. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2000. — 245 с.
92. Партин Г.О., Загородній А.Г., Корягін М.В., Пилипенко Л.М., Янковська Л.А. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – 2-ге вид. стереотип. – Львів: “Магнолія 2006”, 2007. – 240 с.
93. Петрович Й.М. Економіка виробничого підприємництва: Навч. посіб. – К.: “Знання”, КОО, 2002. – 405 с.
94. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства – К. КНЕУ, 2001 р.
95. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Підручник. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 454 с.
96. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів). – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
97. Рассулова Н. В., Лукашова І. О., Гейер Е. С., Секіріна Н. В., Михайлова Т. П. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. для студ. ВНЗ / Донецький національний ун-т економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. — Донецьк : [ДонНУЕТ], 2008. — 193с.
98. Озеран В. О., Куцик П. О., Волошин А. М., Бабин І. М., Бондар Л. Р. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації: навч. посібник для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закладів / Укоопспілка ; Львівська комерційна академія / В.О. Озеран (ред.). — Л. : Видавництво Львівської комерційної академії, 2008. — 660с.

99. Орлова В. К., Савич В. І. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. 2-ге видання. – Центр навчальної літератури, 2004.
100. Остапюк М.Л., Даньків Й.Я., Лучко М.Р. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): Монографія. – Ужгород: УжДУ, 1998. — 148 с.
101. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємств: Навчальний посібник. – Київ, 2007.
102. Сердюк В. Н. Бухгалтерский учет: Учебно – практическое пособие. – 4-е изд., изм. и доп. – Донецк: Дон НУ, 2002. – 448с.
103. Смирнов І. Коли позовна давність минула. Податковий облік дебіторської і кредиторської заборгованості // Все про бухгалтерський облік (укр.).– 2005.– № 113.– С.10–16.
104. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов.– М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.– 638 с.
105. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 1998. – 448 с.
106. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. –К., 2000.
107. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник.– 3-є вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000.– 578с.
108. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.: КНЕУ, 2000.
109. Сопко В.В. Облік і аналіз в управлінні підприємством – К.: Техніка, 1992.
110. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: Подготовительный курс. – М.: Сирин, 1998. – 432 с.
111. Стуков С.А., Стуков Л.С. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 1998.
112. Сук Л. К., Сук П. Л. Бухгалтерський облік: Навч. посіб.. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К. : Знання, 2008. — 507с.
113. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності –К.:»А.С.К.», 2003. – 780 с.

99. Орлова В. К., Савич В. І. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. 2-ге видання. – Центр навчальної літератури, 2004.
100. Остапюк М.Л., Даньків Й.Я., Лучко М.Р. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): Монографія. – Ужгород: УжДУ, 1998. — 148 с.
101. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємств: Навчальний посібник. – Київ, 2007.
102. Сердюк В. Н. Бухгалтерский учет: Учебно – практическое пособие. – 4-е изд., изм. и доп. – Донецк: Дон НУ, 2002. – 448с.
103. Смирнов І. Коли позовна давність минула. Податковий облік дебіторської і кредиторської заборгованості // Все про бухгалтерський облік (укр.).– 2005.– № 113.– С.10–16.
104. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов.– М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.– 638 с.
105. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 1998. – 448 с.
106. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. –К., 2000.
107. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник.– 3-є вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000.– 578с.
108. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.: КНЕУ, 2000.
109. Сопко В.В. Облік і аналіз в управлінні підприємством – К.: Техніка, 1992.
110. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: Подготовительный курс. – М.: Сирин, 1998. – 432 с.
111. Стуков С.А., Стуков Л.С. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 1998.
112. Сук Л. К., Сук П. Л. Бухгалтерський облік: Навч. посіб.. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К. : Знання, 2008. — 507с.
113. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності –К.:»А.С.К.», 2003. – 780 с.

114. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник.– К.: Алерта, 2006.–1080 с.
115. Чеснакова Л. С., Алексеева А. В., Масалітіна В. В.. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. / Київський національний торговельно– економічний ун–т. — К. : КНТЕУ, 2009. — 397с.
116. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник – 2-ге вид., стер. – К.: Знання, 2006. – 444с.
117. Шило В. П., Верхоглядова Н. І., Ільїна С. Б., Темченко А. Г. Аналіз фінансового стану виробничої та комерційної діяльності підприємства: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2005–240 с.
118. Юдина Е. Креативное мышление в PR (в системе формирования социокультурных связей и отношений). – М.: РИП-холдинг, 2005. – 271 с.
119. Ядин Д. Маркетинговые коммуникации. Современная креативная реклама. – М.: Гранд, 2003. – 480 с.

114. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник.– К.: Алерта, 2006.–1080 с.
115. Чеснакова Л. С., Алексеева А. В., Масалітіна В. В.. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. / Київський національний торговельно– економічний ун–т. — К. : КНТЕУ, 2009. — 397с.
116. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник – 2-ге вид., стер. – К.: Знання, 2006. – 444с.
117. Шило В. П., Верхоглядова Н. І., Ільїна С. Б., Темченко А. Г. Аналіз фінансового стану виробничої та комерційної діяльності підприємства: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2005–240 с.
118. Юдина Е. Креативное мышление в PR (в системе формирования социокультурных связей и отношений). – М.: РИП-холдинг, 2005. – 271 с.
119. Ядин Д. Маркетинговые коммуникации. Современная креативная реклама. – М.: Гранд, 2003. – 480 с.

Додаток А

ПЛАН

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,
зобов'язань і господарських операцій підприємств
і організацій

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера за- стосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
Клас 1. Необоротні активи						
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість	+	—	Усі види діяльності
		101	Земельні ділянки	+	—	
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	+	—	
		103	Будинки та споруди	+	—	
		104	Машини та обладнання	+	—	
		105	Транспортні засоби	+	—	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	+	—	
		107	Тварини	+	—	
		108	Багаторічні насадження	+	—	
109	Інші основні засоби	+	—			
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	+	—	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	+	—	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	+	—	
		114	Природні ресурси	+	—	
		115	Інвентарна тара	+	—	
		116	Предмети прокату	+	—	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	+	—	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	+	—	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	+	—	
		123	Права на комерційні позначення	+	—	
		124	Права на об'єкти промислової власності	+	—	
		125	Авторське право та суміжні з ним права	+	—	
		126	Виключено	—	—	
		127	Інші нематеріальні активи	+	—	

Додаток А

ПЛАН

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,
зобов'язань і господарських операцій підприємств
і організацій

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера за- стосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
Клас 1. Необоротні активи						
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість	+	—	Усі види діяльності
		101	Земельні ділянки	+	—	
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	+	—	
		103	Будинки та споруди	+	—	
		104	Машини та обладнання	+	—	
		105	Транспортні засоби	+	—	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	+	—	
		107	Тварини	+	—	
		108	Багаторічні насадження	+	—	
109	Інші основні засоби	+	—			
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	+	—	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	+	—	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	+	—	
		114	Природні ресурси	+	—	
		115	Інвентарна тара	+	—	
		116	Предмети прокату	+	—	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	+	—	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	+	—	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	+	—	
		123	Права на комерційні позначення	+	—	
		124	Права на об'єкти промислової власності	+	—	
		125	Авторське право та суміжні з ним права	+	—	
		126	Виключено	—	—	
		127	Інші нематеріальні активи	+	—	

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	—	+	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	—	+	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	—	+	
		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	—	+	
		135	Знос інвестиційної нерухомості	—	+	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	+	—	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	+	—	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	+	—	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	+	—	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	+	—	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	+	—	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	+	—	
		155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	+	—	
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	+	—	Сільського сподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	+	—	
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	+	—	
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	+	—	
		165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	+	—	
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	+	—	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	+	—	Усі види діяльності

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	—	+	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	—	+	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	—	+	
		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	—	+	
		135	Знос інвестиційної нерухомості	—	+	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	+	—	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	+	—	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	+	—	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	+	—	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	+	—	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	+	—	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	+	—	
		155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	+	—	
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	+	—	Сільського сподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	+	—	
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	+	—	
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	+	—	
		165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	+	—	
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	+	—	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	+	—	Усі види діяльності

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	+	—	Усі види діяльності
		182	Довгострокові векселі одержані	+	—	
		183	Інша дебіторська заборгованість	+	—	
		184	Інші необоротні активи	+	—	
19	Гудвіл		За видами об'єктів інвестування			Усі види діяльності
		191	Гудвіл при придбанні	+	—	
		192	Виключено	—	+	
		193	Гудвіл при приватизації (корпоративізації)	+	—	
Клас 2. Запаси						
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	+	—	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	+	—	
		203	Паливо	+	—	
		204	Тара й тарні матеріали	+	—	
		205	Будівельні матеріали	+	—	
		206	Матеріали, передані в переробку	+	—	
		207	Запасні частини	+	—	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	+	—	
		209	Інші матеріали	+	—	
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	+	—	Сільського сподарські підприємства, підприємства інших галузей, сільськогосподарську діяльність
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	+	—	
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	+	—	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	+	—	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	+	—	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	+	—	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	+	—	Промисловість

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	+	—	Усі види діяльності
		182	Довгострокові векселі одержані	+	—	
		183	Інша дебіторська заборгованість	+	—	
		184	Інші необоротні активи	+	—	
19	Гудвіл		За видами об'єктів інвестування			Усі види діяльності
		191	Гудвіл при придбанні	+	—	
		192	Виключено	—	+	
		193	Гудвіл при приватизації (корпоративізації)	+	—	
Клас 2. Запаси						
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	+	—	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	+	—	
		203	Паливо	+	—	
		204	Тара й тарні матеріали	+	—	
		205	Будівельні матеріали	+	—	
		206	Матеріали, передані в переробку	+	—	
		207	Запасні частини	+	—	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	+	—	
		209	Інші матеріали	+	—	
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	+	—	Сільського сподарські підприємства, підприємства інших галузей, сільськогосподарську діяльність
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	+	—	
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	+	—	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	+	—	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	+	—	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	+	—	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	+	—	Промисловість

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
26	Готова продукція		За видами готової продукції	+	—	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	+	—	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	281	Товари на складі	+	—	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	+	—	
		283	Товари на комісії	+	—	
		284	Тара під товарами	+	—	
		285	Торгова націнка	—	+	
		286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	+	—	
29					
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи						
30	Каса	301	Каса в національній валюті	+	—	Усі види діяльності
		302	Каса в іноземній валюті	+	—	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	+	—	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	+	—	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	+	—	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	+	—	
32			+	—	
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	+	—	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	+	—	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	+	—	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	+	—	

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
26	Готова продукція		За видами готової продукції	+	—	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	+	—	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	281	Товари на складі	+	—	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	+	—	
		283	Товари на комісії	+	—	
		284	Тара під товарами	+	—	
		285	Торгова націнка	—	+	
		286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	+	—	
29					
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи						
30	Каса	301	Каса в національній валюті	+	—	Усі види діяльності
		302	Каса в іноземній валюті	+	—	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	+	—	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	+	—	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	+	—	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	+	—	
32			+	—	
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	+	—	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	+	—	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	+	—	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	+	—	

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	+	—	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	+	—	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	+	—	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	+	—	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	+	+	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	+	+	
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ	+	+	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	+	—	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підзвітними особами	+	+	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	+	—	
		374	Розрахунки за претензіями	+	—	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	+	—	
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	+	—	
377	Розрахунки з іншими дебіторами	+	+			
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	—	+	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	+	—	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань						
40	Статутний капітал		За видами капіталу	—	+	Усі види діяльності
41	Па й о в и й капітал		За видами капіталу	—	+	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	—	+	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	—	+	
		423	Дооцінка активів	—	+	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	—	+	
		425	Інший додатковий капітал	—	+	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	—	+	Усі види діяльності

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	+	—	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	+	—	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	+	—	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	+	—	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	+	+	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	+	+	
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ	+	+	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	+	—	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підзвітними особами	+	+	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	+	—	
		374	Розрахунки за претензіями	+	—	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	+	—	
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	+	—	
377	Розрахунки з іншими дебіторами	+	+			
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	—	+	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	+	—	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань						
40	Статутний капітал		За видами капіталу	—	+	Усі види діяльності
41	Па й о в и й капітал		За видами капіталу	—	+	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	—	+	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	—	+	
		423	Дооцінка активів	—	+	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	—	+	
		425	Інший додатковий капітал	—	+	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	—	+	Усі види діяльності

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	—	+	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	+	—	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	+	—	
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	+	—	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	+	—	
		453	Інший вилучений капітал	+	—	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	+	—	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	—	+	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	—	+	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	—	+	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	—	+	
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	—	+	
		476	Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	—	+	
		477	Забезпечення матеріального заохочення	—	+	
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок	—	+	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	—	+	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	—	+	Страхова діяльність
		492	Резерви із страхування життя	—	+	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	+	—	
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	+	—	
		495	Результат зміни технічних резервів	—	—	
		496	Результат зміни резервів із страхування життя	—	—	

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	—	+	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	+	—	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	+	—	
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	+	—	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	+	—	
		453	Інший вилучений капітал	+	—	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	+	—	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	—	+	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	—	+	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	—	+	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	—	+	
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	—	+	
		476	Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	—	+	
		477	Забезпечення матеріального заохочення	—	+	
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок	—	+	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	—	+	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	—	+	Страхова діяльність
		492	Резерви із страхування життя	—	+	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	+	—	
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	+	—	
		495	Результат зміни технічних резервів	—	—	
		496	Результат зміни резервів із страхування життя	—	—	

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
Клас 5. Довгострокові зобов'язання						
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	—	+	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	—	+	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	—	+	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	—	+	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	—	+	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	—	+	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	—	+	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	—	+	
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	—	+	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	—	+	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	+	—	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	—	+	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	—	+	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	—	+	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	—	+	Усі види діяльності
56	.....				
57	.....				
58	.....				
59	.....				

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
Клас 5. Довгострокові зобов'язання						
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	—	+	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	—	+	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	—	+	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	—	+	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	—	+	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	—	+	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	—	+	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	—	+	
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	—	+	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	—	+	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	+	—	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	—	+	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	—	+	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	—	+	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	—	+	Усі види діяльності
56	.....				
57	.....				
58	.....				
59	.....				

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера за- стосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
Клас 6. Поточні зобов'язання						
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	—	+	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	—	+	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	—	+	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	—	+	
		605	Прострочені позики в національній валюті	—	+	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	—	+	
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	—	+	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	—	+	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	—	+	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	+	+	
63	Розрахунки з поставальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними поставальниками		+	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними поставальниками	+	+	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	+	+	
64	Розрахунки за податками і платежами	641	Розрахунки за податками	+	+	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	+	+	
		643	Податкові зобов'язання	+	+	
		644	Податковий кредит	+	+	
65	Розрахунки за страхування	651	За пенсійним забезпеченням	+	+	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	+	+	
		653	За страхуванням на випадок безробіття	+	+	
		654	За індивідуальним страхуванням	+	+	
		655	За страхуванням майна	+	+	

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера за- стосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
Клас 6. Поточні зобов'язання						
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	—	+	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	—	+	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	—	+	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	—	+	
		605	Прострочені позики в національній валюті	—	+	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	—	+	
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	—	+	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	—	+	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	—	+	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	+	+	
63	Розрахунки з поставальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними поставальниками		+	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними поставальниками	+	+	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	+	+	
64	Розрахунки за податками і платежами	641	Розрахунки за податками	+	+	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	+	+	
		643	Податкові зобов'язання	+	+	
		644	Податковий кредит	+	+	
65	Розрахунки за страхування	651	За пенсійним забезпеченням	+	+	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	+	+	
		653	За страхуванням на випадок безробіття	+	+	
		654	За індивідуальним страхуванням	+	+	
		655	За страхуванням майна	+	+	

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
66	Розрахунки за виплатами	661	Розрахунки за заробітною платою	+	+	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	+	+	
		663	Розрахунки за іншими виплатами	+	+	
67	Розрахунки учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	—	+	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	—	+	
68	Розрахунки за іншими	680	Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	+	+	Усі види діяльності
		681	Розрахунки за авансами одержаними	—	+	
		682	Внутрішні розрахунки	+	+	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	+	+	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	—	+	
685	Розрахунки з іншими кредиторами	+	—			
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	—	+	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності						
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	—	—	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	—	—	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	—	—	
		704	Вирахування з доходу	—	—	
		705	Перестраховання	—	—	
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	—	—	Усі види діяльності
		711	Дохід від реалізації іноземної валюти	—	—	
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	—	—	
		713	Дохід від операційної оренди активів	—	—	
		714	Дохід від операційної курсової різниці	—	—	
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	—	—	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	—	—	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	—	—	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	—	—	
719	Інші доходи від операційної діяльності	—	—			

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
66	Розрахунки за виплатами	661	Розрахунки за заробітною платою	+	+	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	+	+	
		663	Розрахунки за іншими виплатами	+	+	
67	Розрахунки учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	—	+	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	—	+	
68	Розрахунки за іншими	680	Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	+	+	Усі види діяльності
		681	Розрахунки за авансами одержаними	—	+	
		682	Внутрішні розрахунки	+	+	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	+	+	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	—	+	
685	Розрахунки з іншими кредиторами	+	—			
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	—	+	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності						
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	—	—	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	—	—	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	—	—	
		704	Вирахування з доходу	—	—	
		705	Перестраховання	—	—	
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	—	—	Усі види діяльності
		711	Дохід від реалізації іноземної валюти	—	—	
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	—	—	
		713	Дохід від операційної оренди активів	—	—	
		714	Дохід від операційної курсової різниці	—	—	
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	—	—	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	—	—	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	—	—	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	—	—	
719	Інші доходи від операційної діяльності	—	—			

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера за- стосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	—	—	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	—	—	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	—	—	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	—	—	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	—	—	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	—	—	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	—	—	Усі види діяльності
		742	Дохід від відновлення корисності активів	—	—	
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів	—	—	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	—	—	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	—	—	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	—	—	
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	—	—	Усі види діяльності
		752	Інші надзвичайні доходи	—	—	
76	Страхові платежі		За видами страхування	—	—	Страхова діяльність
77	.....				
78	.....				
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	—	—		Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	—	—	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	—	—	
		794	Результат надзвичайних подій	—	—	
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	—	—	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	—	—	
		803	Витрати палива й енергії	—	—	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	—	—	
		805	Витрати будівельних матеріалів	—	—	
		806	Витрати запасних частин	—	—	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	—	—	
		808	Витрати товарів	—	—	
		809	Інші матеріальні витрати	—	—	

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера за- стосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	—	—	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	—	—	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	—	—	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	—	—	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	—	—	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	—	—	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	—	—	Усі види діяльності
		742	Дохід від відновлення корисності активів	—	—	
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів	—	—	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	—	—	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	—	—	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	—	—	
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	—	—	Усі види діяльності
		752	Інші надзвичайні доходи	—	—	
76	Страхові платежі		За видами страхування	—	—	Страхова діяльність
77	.....				
78	.....				
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	—	—	
		792	Результат фінансових операцій	—	—	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	—	—	
		794	Результат надзвичайних подій	—	—	
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	—	—	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	—	—	
		803	Витрати палива й енергії	—	—	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	—	—	
		805	Витрати будівельних матеріалів	—	—	
		806	Витрати запасних частин	—	—	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	—	—	
		808	Витрати товарів	—	—	
		809	Інші матеріальні витрати	—	—	

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера за- стосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
Клас 8. Витрати за елементами						
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	—	—	Усі види діяльності
		812	Премії та заохочення	—	—	
		813	Компенсаційні виплати	—	—	
		814	Оплата відпусток	—	—	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	—	—	
		816	Інші витрати на оплату праці	—	—	
82	Відрахування на соціальні за- ходи	821	Відрахування на пенсійне забезпе- чення	—	—	Усі види діяльності
		822	Відрахування на соціальне страху- вання	—	—	
		823	Страхування на випадок безробіття	—	—	
		824	Відрахування на індивідуальне стра- хування	—	—	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	—	—	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних ма- теріальних активів	—	—	
		833	Амортизація нематеріальних акти- вів	—	—	
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	—	—	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами затрат	—	—	Усі види діяльності
86	.....				
87	.....				
88	.....				
89	.....				
Клас 9. Витрати діяльності						
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	—	—	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	—	—	
		903	Собівартість реалізованих робіт і по- слуг	—	—	
		904	Страхові виплати	—	—	
91	Загальнови- робничі витра- ти		За видами витрат	—	—	Усі види діяльності

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера за- стосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
Клас 8. Витрати за елементами						
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	—	—	Усі види діяльності
		812	Премії та заохочення	—	—	
		813	Компенсаційні виплати	—	—	
		814	Оплата відпусток	—	—	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	—	—	
		816	Інші витрати на оплату праці	—	—	
82	Відрахування на соціальні за- ходи	821	Відрахування на пенсійне забезпе- чення	—	—	Усі види діяльності
		822	Відрахування на соціальне страху- вання	—	—	
		823	Страхування на випадок безробіття	—	—	
		824	Відрахування на індивідуальне стра- хування	—	—	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	—	—	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних ма- теріальних активів	—	—	
		833	Амортизація нематеріальних акти- вів	—	—	
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	—	—	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами затрат	—	—	Усі види діяльності
86	.....				
87	.....				
88	.....				
89	.....				
Клас 9. Витрати діяльності						
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	—	—	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	—	—	
		903	Собівартість реалізованих робіт і по- слуг	—	—	
		904	Страхові виплати	—	—	
91	Загальнови- робничі витра- ти		За видами витрат	—	—	Усі види діяльності

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	—	—	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	—	—	Усі види діяльності
94	Інші операційної витрати	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	—	—	Усі види діяльності
		941	Витрати на дослідження і розробки	—	—	
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	—	—	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	—	—	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	—	—	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	—	—	
		946	Втрати від знецінення запасів	—	—	
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	—	—	
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	—	—	
		949	Інші витрати операційної діяльності	—	—	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	—	—	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	—	—	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	—	—	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	—	—	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	—	—	
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	—	—	Усі види діяльності
		972	Втрати від зменшення корисності активів	—	—	
		973	Виключено	—	—	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	—	—	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	—	—	
		976	Списання необоротних активів	—	—	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	—	—	

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	—	—	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	—	—	Усі види діяльності
94	Інші операційної витрати	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	—	—	Усі види діяльності
		941	Витрати на дослідження і розробки	—	—	
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	—	—	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	—	—	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	—	—	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	—	—	
		946	Втрати від знецінення запасів	—	—	
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	—	—	
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	—	—	
		949	Інші витрати операційної діяльності	—	—	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	—	—	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	—	—	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	—	—	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	—	—	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	—	—	
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	—	—	Усі види діяльності
		972	Втрати від зменшення корисності активів	—	—	
		973	Виключено	—	—	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	—	—	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	—	—	
		976	Списання необоротних активів	—	—	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	—	—	

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	—	—	Усі види діяльності
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	—	—	
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	—	—	Усі види діяльності
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	—	—	
		993	Інші надзвичайні витрати	—	—	
Клас 0. Позабалансові рахунки						
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів			Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу			Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки			
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні			
		024	Товари, прийняті на комісію			
		025	Матеріальні цінності довірителя			
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань			Усі види діяльності
04	Непередбачені активи зобов'язання	042	Непередбачені активи			Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання			
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих			Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих			Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість			Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей			
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків			Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування					Усі види діяльності

ДОДАТКИ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сальдо		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	Дт	Кт	
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	—	—	Усі види діяльності
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	—	—	
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	—	—	Усі види діяльності
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	—	—	
		993	Інші надзвичайні витрати	—	—	
Клас 0. Позабалансові рахунки						
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів			Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу			Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки			
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні			
		024	Товари, прийняті на комісію			
		025	Матеріальні цінності довірителя			
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань			Усі види діяльності
04	Непередбачені активи зобов'язання	042	Непередбачені активи			Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання			
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих			Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих			Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість			Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей			
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків			Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування					Усі види діяльності

Додаток Б

БАЛАНС

Актив		
Назва статті	Код рядка	Графа 4 форми №1 «Баланс» (сальдо відповідного рахунка на кінець звітного періоду)
I. Необоротні активи		
Нематеріальні активи:		
— залишкова вартість	010	Рядок 011 мінус рядок 012
— первинна вартість	011	Дт 12 «Нематеріальні активи»
— накопичена амортизація	012	Кт 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
Незавершене будівництво	020	Дт 15 «Капітальні інвестиції», Дт371 «Розрахунки за виданими авансами»
Основні засоби		
Залишкова вартість	030	Рядок 031 мінус рядок 032
Первинна вартість	031	Дт 10 «Основні засоби», Дт 11 «інші необоротні матеріальні активи»
Знос	032	Кт 131 «Знос основних засобів», Кт 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
Довгострокові фінансові інвестиції		
Що обліковуються за методом і участі у капіталі інших підприємств	040	Дт 141 «інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
Інші фінансові інвестиції	045	Дт 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам», Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	Дт 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість»
Відстрочені податкові активи	060	Дт 17 «Відстрочені податкові активи»
Інші необоротні активи	070	Дт 18 «Інші необоротні активи»
Всього за розділом I	080	Сума рядків 010, 020, 030, 040, 045, 050, 060, 070
II. Оборотні активи		
Виробничі запаси	100	Дт 20 «Виробничі запаси», Дт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

Додаток Б

БАЛАНС

Актив		
Назва статті	Код рядка	Графа 4 форми №1 «Баланс» (сальдо відповідного рахунка на кінець звітного періоду)
I. Необоротні активи		
Нематеріальні активи:		
— залишкова вартість	010	Рядок 011 мінус рядок 012
— первинна вартість	011	Дт 12 «Нематеріальні активи»
— накопичена амортизація	012	Кт 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
Незавершене будівництво	020	Дт 15 «Капітальні інвестиції», Дт371 «Розрахунки за виданими авансами»
Основні засоби		
Залишкова вартість	030	Рядок 031 мінус рядок 032
Первинна вартість	031	Дт 10 «Основні засоби», Дт 11 «інші необоротні матеріальні активи»
Знос	032	Кт 131 «Знос основних засобів», Кт 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
Довгострокові фінансові інвестиції		
Що обліковуються за методом і участі у капіталі інших підприємств	040	Дт 141 «інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
Інші фінансові інвестиції	045	Дт 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам», Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	Дт 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість»
Відстрочені податкові активи	060	Дт 17 «Відстрочені податкові активи»
Інші необоротні активи	070	Дт 18 «Інші необоротні активи»
Всього за розділом I	080	Сума рядків 010, 020, 030, 040, 045, 050, 060, 070
II. Оборотні активи		
Виробничі запаси	100	Дт 20 «Виробничі запаси», Дт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

ДОДАТКИ

1	2	3
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	110	Дт 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»
Незавершене виробництво	120	Дт 23 «Виробництво», Дт 25 «Напівфабрикати»
Готова продукція	130	Дт 26 «Готова продукція», Дт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
Товари	140	Дт 28 «Товари»
1	2	3
Векселі одержані	150	Дт 34 «Короткострокові векселі одержані»
Дебіторська заборгованість за товарами, роботами, послугами		
Чиста реалізаційна вартість	160	До підсумку БАЛАНСУ включають різницю дебіторської заборгованості і резерву сумнівних боргів (рядок 161 мінус рядок 162)
Первинна вартість	161	Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
Резерв сумнівних боргів	162	Кт 38 «Резерв сумнівних боргів»
Дебіторська заборгованість за розрахунками		
З бюджетом	170	Дт 64 «Розрахунки за податками і платежами»
За виданими авансами	180	Дт 371 «Розрахунки за виданими авансами»
За нарахованими доходами	190	Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
За внутрішніми розрахунками	200	Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», Дт 682 «Внутрішні розрахунки», Дт 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами», Дт 374 «Розрахунки за претензіями», Дт 375 «Розрахунки з відшкодування нанесених збитків», Дт 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок», Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» Дт 651 «За пенсійним забезпеченням», Дт 652 «За соціальним страхуванням», Дт 653 «За страхуванням на випадок безробіття», Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Поточні фінансові інвестиції	220	Дт 352 «Інші поточні фінансові інвестиції»
Грошові кошти та їх еквіваленти		
У національній валюті	230	Дт 301 «Каса в національній валюті», Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті», Дт 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті», Дт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті», Дт 351 «Еквіваленти коштів»

ДОДАТКИ

1	2	3
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	110	Дт 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»
Незавершене виробництво	120	Дт 23 «Виробництво», Дт 25 «Напівфабрикати»
Готова продукція	130	Дт 26 «Готова продукція», Дт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
Товари	140	Дт 28 «Товари»
1	2	3
Векселі одержані	150	Дт 34 «Короткострокові векселі одержані»
Дебіторська заборгованість за товарами, роботами, послугами		
Чиста реалізаційна вартість	160	До підсумку БАЛАНСУ включають різницю дебіторської заборгованості і резерву сумнівних боргів (рядок 161 мінус рядок 162)
Первинна вартість	161	Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
Резерв сумнівних боргів	162	Кт 38 «Резерв сумнівних боргів»
Дебіторська заборгованість за розрахунками		
З бюджетом	170	Дт 64 «Розрахунки за податками і платежами»
За виданими авансами	180	Дт 371 «Розрахунки за виданими авансами»
За нарахованими доходами	190	Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
За внутрішніми розрахунками	200	Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», Дт 682 «Внутрішні розрахунки», Дт 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами», Дт 374 «Розрахунки за претензіями», Дт 375 «Розрахунки з відшкодування нанесених збитків», Дт 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок», Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» Дт 651 «За пенсійним забезпеченням», Дт 652 «За соціальним страхуванням», Дт 653 «За страхуванням на випадок безробіття», Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Поточні фінансові інвестиції	220	Дт 352 «Інші поточні фінансові інвестиції»
Грошові кошти та їх еквіваленти		
У національній валюті	230	Дт 301 «Каса в національній валюті», Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті», Дт 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті», Дт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті», Дт 351 «Еквіваленти коштів»

ДОДАТКИ

1	2	3
В іноземній валюті	240	Дт 302 «Каса в іноземній валюті», Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», Дт 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті», Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті», Дт 351 «Еквіваленти коштів»
Інші оборотні активи	250	Дт 331 «Грошові документи в національній валюті», Дт 332 «Грошові документи в іноземній валюті», Дт 643 «Податкові зобов'язання», Дт 644 «Податковий кредит»
Всього за розділом	260	Сума рядків 100, 110, 120, 130,140, 150, 160, 170, 180, 190,200,210,220,230,240,250
III. Витрати майбутніх періодів		
Витрати майбутніх періодів	270	Дт 39 «Витрати майбутніх періодів»
Баланс	280	Сума рядків 080, 260, 270
Пасив		
Назва статті	Код рядка	Графа 4 форми №1 «Баланс» (сальдо відповідного рахунка на кінець звітного періоду)
I. Власний капітал		
Статутний капітал	300	Кт 40 «Статутний капітал»
Пайовий капітал	310	Кт 41 «Пайовий капітал»
Додатковий вкладений капітал	320	Кт 421 «Емісійний доход», Кт 422 «Інший вкладений капітал»
Інший додатковий капітал	330	Кт 423 «Дооцінка активів», Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи», Кт 425 «Інший додатковий капітал»
Резервний капітал	340	Кт 43 «Резервний капітал»
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	Кт 441 «Прибуток нерозподілений», Дт 442 «Непокриті збитки»
Неоплачений капітал	360	Дт 46 «Неоплачений капітал»
Вилучений капітал	370	Дт 45 «Вилучений капітал»
Всього за розділом I	380	Сума рядків 300, 310, 320, 330, 340 плюс чи мінус рядок 350 мінус рядки 360 і 370
II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів		
Забезпечення виплат персоналу	400	Кт 471 «Забезпечення виплат відпусток», Кт 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»
Інші забезпечення	410	Кт 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань», Кт 474 «Забезпечення інших витрат і платежів»
Рядки, що вписуються	415	Кт491 «Технічні резерви», Кт 492 «Резерви зі страхування життя»
	416	Кт 493 «Частка перестраховиків у технічних резервах», Кт 494 «Частка перестраховиків у резервах зі страхування життя»

ДОДАТКИ

1	2	3
В іноземній валюті	240	Дт 302 «Каса в іноземній валюті», Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», Дт 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті», Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті», Дт 351 «Еквіваленти коштів»
Інші оборотні активи	250	Дт 331 «Грошові документи в національній валюті», Дт 332 «Грошові документи в іноземній валюті», Дт 643 «Податкові зобов'язання», Дт 644 «Податковий кредит»
Всього за розділом	260	Сума рядків 100, 110, 120, 130,140, 150, 160, 170, 180, 190,200,210,220,230,240,250
III. Витрати майбутніх періодів		
Витрати майбутніх періодів	270	Дт 39 «Витрати майбутніх періодів»
Баланс	280	Сума рядків 080, 260, 270
Пасив		
Назва статті	Код рядка	Графа 4 форми №1 «Баланс» (сальдо відповідного рахунка на кінець звітного періоду)
I. Власний капітал		
Статутний капітал	300	Кт 40 «Статутний капітал»
Пайовий капітал	310	Кт 41 «Пайовий капітал»
Додатковий вкладений капітал	320	Кт 421 «Емісійний доход», Кт 422 «Інший вкладений капітал»
Інший додатковий капітал	330	Кт 423 «Дооцінка активів», Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи», Кт 425 «Інший додатковий капітал»
Резервний капітал	340	Кт 43 «Резервний капітал»
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	Кт 441 «Прибуток нерозподілений», Дт 442 «Непокриті збитки»
Неоплачений капітал	360	Дт 46 «Неоплачений капітал»
Вилучений капітал	370	Дт 45 «Вилучений капітал»
Всього за розділом I	380	Сума рядків 300, 310, 320, 330, 340 плюс чи мінус рядок 350 мінус рядки 360 і 370
II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів		
Забезпечення виплат персоналу	400	Кт 471 «Забезпечення виплат відпусток», Кт 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»
Інші забезпечення	410	Кт 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань», Кт 474 «Забезпечення інших витрат і платежів»
Рядки, що вписуються	415	Кт491 «Технічні резерви», Кт 492 «Резерви зі страхування життя»
	416	Кт 493 «Частка перестраховиків у технічних резервах», Кт 494 «Частка перестраховиків у резервах зі страхування життя»

ДОДАТКИ

1	2	3
	417	Кт 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)»
	418	Кт 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі в лотереї»
Цільове фінансування	420	Кт 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
Всього за розділом II	430	Сума рядків 400, 410, 420 плюс різниця рядків 415 і 416, що вписуються, плюс рядки 417 і 418, що вписуються
IV. Довгострокові зобов'язання		
Довгострокові кредити банків	440	Кт 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті», Кт 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті», Кт 503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті», Кт 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	Кт 505 «Інші довгострокові позики в національній валюті», Кт 506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті», Кт 51 «Довгострокові векселі видані», Кт 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»
Відстрочені податкові зобов'язання	460	Кт 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»
Інші довгострокові зобов'язання	470	Кт 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», Кт 55 «Інші довгострокові зобов'язання»
		Кт 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»
Всього за розділом III	480	Сума рядків 440, 450, 460, 470
IV. Поточні зобов'язання		
Короткострокові кредити банків	500	Кт 60 «Короткострокові позики»
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	Кт 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
векселі видані	520	Кт 62 «Короткострокові векселі видані»
Поточні зобов'язання за розрахункам		
За одержаними авансами	540	Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними»
З бюджетом	550	Кт 641 «Розрахунки за податками»
За позабюджетними платежами	560	Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»

ДОДАТКИ

1	2	3
	417	Кт 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)»
	418	Кт 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі в лотереї»
Цільове фінансування	420	Кт 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
Всього за розділом II	430	Сума рядків 400, 410, 420 плюс різниця рядків 415 і 416, що вписуються, плюс рядки 417 і 418, що вписуються
IV. Довгострокові зобов'язання		
Довгострокові кредити банків	440	Кт 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті», Кт 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті», Кт 503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті», Кт 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	Кт 505 «Інші довгострокові позики в національній валюті», Кт 506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті», Кт 51 «Довгострокові векселі видані», Кт 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»
Відстрочені податкові зобов'язання	460	Кт 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»
Інші довгострокові зобов'язання	470	Кт 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», Кт 55 «Інші довгострокові зобов'язання»
		Кт 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»
Всього за розділом III	480	Сума рядків 440, 450, 460, 470
IV. Поточні зобов'язання		
Короткострокові кредити банків	500	Кт 60 «Короткострокові позики»
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	Кт 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
векселі видані	520	Кт 62 «Короткострокові векселі видані»
Поточні зобов'язання за розрахункам		
За одержаними авансами	540	Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними»
З бюджетом	550	Кт 641 «Розрахунки за податками»
За позабюджетними платежами	560	Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»

ДОДАТКИ

1	2	3
Зі страхування	570	Кт 65 «Розрахунки зі страхування»
З оплати праці	580	Кт 66 «Розрахунки з оплати праці»
З учасниками	590	Кт 67 «Розрахунки з учасниками»
За внутрішніми розрахунками	600	Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»3, Кт 682 «Внутрішні розрахунки», Кт 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»
Інші поточні зобов'язання	610	Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами», Кт 643 «Податкові зобов'язання», Кт 644 «Податковий кредит», Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками», Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Всього за розділом 4	620	Сума рядків 500, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580,590, 600,
V. Доходи майбутніх періодів		
Доходи майбутніх періодів	630	Кт 69 «Доходи майбутніх періодів»
Баланс	640	Сума рядків 380, 430, 480, 620, 630

ДОДАТКИ

1	2	3
Зі страхування	570	Кт 65 «Розрахунки зі страхування»
З оплати праці	580	Кт 66 «Розрахунки з оплати праці»
З учасниками	590	Кт 67 «Розрахунки з учасниками»
За внутрішніми розрахунками	600	Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»3, Кт 682 «Внутрішні розрахунки», Кт 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»
Інші поточні зобов'язання	610	Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами», Кт 643 «Податкові зобов'язання», Кт 644 «Податковий кредит», Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками», Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Всього за розділом 4	620	Сума рядків 500, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580,590, 600,
V. Доходи майбутніх періодів		
Доходи майбутніх періодів	630	Кт 69 «Доходи майбутніх періодів»
Баланс	640	Сума рядків 380, 430, 480, 620, 630

ЗВІТ про фінансові результати

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	При застосуванні рахунків класу 8	При застосуванні рахунків класу 9
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	
Податок на додану вартість	015	Дт 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» у кореспонденції з Кт 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання»	
Акцизний збір	020	Дт 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» у кореспонденції з Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	

ЗВІТ про фінансові результати

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	При застосуванні рахунків класу 8	При застосуванні рахунків класу 9
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	
Податок на додану вартість	015	Дт 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» у кореспонденції з Кт 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання»	
Акцизний збір	020	Дт 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» у кореспонденції з Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	

ДОДАТКИ

1	2	3	4
	025	Дт 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» у кореспонденції з Кт 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням»	
Інші вирахування з доходу	030	Дт 704 «Вирахування з доходу»	
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	Рядок 035 = Рядок 010 – Рядок 015 – Рядок 020 – Рядок 025 – Рядок 030	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	Дт 791 «Результат операційної діяльності» Кт 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари»	Дт901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
Валовий: прибуток	050	Рядок 050 = Рядок 035 – Рядок 040	
збиток	055	Рядок 055 = Рядок 035 – Рядок 040	
Інші операційні доходи	060	Кт 71 «Інший операційний дохід»	
Адміністративні витрати	070	Дт 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»	Дт 92 «Адміністративні витрати»
Витрати на збут	080	Дт 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»	Дт 93 «Витрати на збут»
Інші операційні витрати	090	Дт 84 «Інші операційні витрати»	Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності»
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	100	Рядок 100 = Рядок 050 (рядок 055) + Рядок 060 – Рядок 070 – Рядок 080 – Рядок 090	

ДОДАТКИ

1	2	3	4
	025	Дт 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» у кореспонденції з Кт 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням»	
Інші вирахування з доходу	030	Дт 704 «Вирахування з доходу»	
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	Рядок 035 = Рядок 010 – Рядок 015 – Рядок 020 – Рядок 025 – Рядок 030	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	Дт 791 «Результат операційної діяльності» Кт 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари»	Дт901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
Валовий: прибуток	050	Рядок 050 = Рядок 035 – Рядок 040	
збиток	055	Рядок 055 = Рядок 035 – Рядок 040	
Інші операційні доходи	060	Кт 71 «Інший операційний дохід»	
Адміністративні витрати	070	Дт 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»	Дт 92 «Адміністративні витрати»
Витрати на збут	080	Дт 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці»; 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»	Дт 93 «Витрати на збут»
Інші операційні витрати	090	Дт 84 «Інші операційні витрати»	Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності»
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	100	Рядок 100 = Рядок 050 (рядок 055) + Рядок 060 – Рядок 070 – Рядок 080 – Рядок 090	

ДОДАТКИ

1	2	3	4
збиток	105	Рядок 105 = Рядок 050 (рядок 055) + Рядок 060 – Рядок 070 — Рядок 080 – Рядок 090	
Доход від участі в капіталі	110	Кт 72 «Дохід від участі в капіталі»	
Інші фінансові доходи	120	Кт 73 «Інші фінансові доходи»	
Інші доходи	130	Кт 74 «Інші доходи»	
Фінансові витрати	140	Дт 85 «Інші затрати»	Дт 95 «Фінансові витрати»
Втрати від участі в капіталі	150	Дт 85 «Інші затрати»	Дт 96 «Втрати від участі в капіталі»
Інші витрати	160	Дт 85 «Інші затрати»	
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:		Додатний результат: Рядок 170 = Рядок 100 (– рядок 105) + Рядок 110 + + Рядок 120 + Рядок 130 – Рядок 140 – Рядок 150 – Рядок 160	
прибуток	170		
збиток	175	Від'ємний результат: Рядок 175 = Рядок 100 (– рядок 105) + Рядок 110 + + Рядок 120 + Рядок 130 – Рядок 140 – Рядок 150 – Рядок 160	
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	Дт 79 «Фінансові результати» у кореспонденції з Кт 85 «Інші затрати» з урахуванням норм П(С)БО 17	Дт 79 «Фінансові результати» Кт 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» з урахуванням норм П(С)БО 17
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
прибуток	190	Рядок 190 = Рядок 170 – Рядок 180	
збиток	195	Рядок 195 = Рядок 175 + Рядок 180*	
Надзвичайні:			
доходи	200	Кт 75 «Надзвичайні доходи»	
витрати	205	Дт 85 «Інші затрати»	Дт 99 «Надзвичайні витрати»
Податки з надзвичайного прибутку	210	Дт 79 «Фінансові результати» у кореспонденції з Кт 85 «Інші затрати» (у частині надзвичайних доходів) з урахуванням норм П(С)БО 17	Дт 79 «Фінансові результати» Кт 982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій» з урахуванням норм П(С)БО 17
Чистий:			
прибуток	220	Рядок 220 = Рядок 190 (Рядок 195) + Рядок 200 – Рядок 205 – Рядок 210	
збиток	225	Рядок 225 = Рядок 190 (Рядок 195) + Рядок 200 – Рядок 205 – Рядок 210	

ДОДАТКИ

1	2	3	4
збиток	105	Рядок 105 = Рядок 050 (рядок 055) + Рядок 060 – Рядок 070 — Рядок 080 – Рядок 090	
Доход від участі в капіталі	110	Кт 72 «Дохід від участі в капіталі»	
Інші фінансові доходи	120	Кт 73 «Інші фінансові доходи»	
Інші доходи	130	Кт 74 «Інші доходи»	
Фінансові витрати	140	Дт 85 «Інші затрати»	Дт 95 «Фінансові витрати»
Втрати від участі в капіталі	150	Дт 85 «Інші затрати»	Дт 96 «Втрати від участі в капіталі»
Інші витрати	160	Дт 85 «Інші затрати»	
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:		Додатний результат: Рядок 170 = Рядок 100 (– рядок 105) + Рядок 110 + + Рядок 120 + Рядок 130 – Рядок 140 – Рядок 150 – Рядок 160	
прибуток	170		
збиток	175	Від'ємний результат: Рядок 175 = Рядок 100 (– рядок 105) + Рядок 110 + + Рядок 120 + Рядок 130 – Рядок 140 – Рядок 150 – Рядок 160	
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	Дт 79 «Фінансові результати» у кореспонденції з Кт 85 «Інші затрати» з урахуванням норм П(С)БО 17	Дт 79 «Фінансові результати» Кт 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» з урахуванням норм П(С)БО 17
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
прибуток	190	Рядок 190 = Рядок 170 – Рядок 180	
збиток	195	Рядок 195 = Рядок 175 + Рядок 180*	
Надзвичайні:			
доходи	200	Кт 75 «Надзвичайні доходи»	
витрати	205	Дт 85 «Інші затрати»	Дт 99 «Надзвичайні витрати»
Податки з надзвичайного прибутку	210	Дт 79 «Фінансові результати» у кореспонденції з Кт 85 «Інші затрати» (у частині надзвичайних доходів) з урахуванням норм П(С)БО 17	Дт 79 «Фінансові результати» Кт 982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій» з урахуванням норм П(С)БО 17
Чистий:			
прибуток	220	Рядок 220 = Рядок 190 (Рядок 195) + Рядок 200 – Рядок 205 – Рядок 210	
збиток	225	Рядок 225 = Рядок 190 (Рядок 195) + Рядок 200 – Рядок 205 – Рядок 210	

II. Елементи операційних витрат

Найменування показника	Код рядка	При застосуванні рахунків класу 8	При застосуванні рахунків класу 9
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	Дт 80 «Матеріальні витрати»	Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з рахунками обліку запасів
Витрати на оплату праці	240	Дт 81 «Витрати на оплату праці»	Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з Кт 66 «Розрахунки з оплати праці»
Відрахування на соціальні заходи	250	Дт 82 «Відрахування на соціальні заходи»	Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з Кт 65 «Розрахунки за страхуванням»
Амортизація	260	Дт 83 «Амортизація»	Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Інші операційні витрати	270	Дт 84 «Інші операційні витрати»	Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності» (крім вищеперелічених)
І Разом	280		Рядок 280 = Рядок 230 + Рядок 240 + Рядок 250 + Рядок 260 + Рядок 270

II. Елементи операційних витрат

Найменування показника	Код рядка	При застосуванні рахунків класу 8	При застосуванні рахунків класу 9
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	Дт 80 «Матеріальні витрати»	Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з рахунками обліку запасів
Витрати на оплату праці	240	Дт 81 «Витрати на оплату праці»	Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з Кт 66 «Розрахунки з оплати праці»
Відрахування на соціальні заходи	250	Дт 82 «Відрахування на соціальні заходи»	Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з Кт 65 «Розрахунки за страхуванням»
Амортизація	260	Дт 83 «Амортизація»	Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Інші операційні витрати	270	Дт 84 «Інші операційні витрати»	Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності» (крім вищеперелічених)
І Разом	280		Рядок 280 = Рядок 230 + Рядок 240 + Рядок 250 + Рядок 260 + Рядок 270

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Ірина Борисівна САДОВСЬКА
Тарас Вікторович БОЖИДАРНИК
Катерина Євгеніївна НАГІРСЬКА

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Видавництво «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 25.10.2012 р. Формат 60x84 1/16.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 42,57.

ТОВ «Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176
тел./факс 044-425-01-34
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 4162 від 21.09.2011 р.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Ірина Борисівна САДОВСЬКА
Тарас Вікторович БОЖИДАРНИК
Катерина Євгеніївна НАГІРСЬКА

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Видавництво «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 25.10.2012 р. Формат 60x84 1/16.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 42,57.

ТОВ «Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176
тел./факс 044-425-01-34
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 4162 від 21.09.2011 р.